

PRODUCTOS EN RÉGIMEN ADUANERO SUSPENSIVO: CONSECUENCIAS DE UNA INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Análisis de la STJUE de 8 de septiembre de 2016, asunto C-409/14

Alejandro García Heredia

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

La STJUE *Schenker* analiza si una incorrecta clasificación arancelaria conlleva la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo y, en consecuencia, la obligación de pagar derechos de aduana e impuestos especiales a la importación. De este modo, *Schenker* no plantea simplemente una cuestión de clasificación arancelaria, sino que aborda cuestiones que afectan directamente a categorías jurídicas fundamentales del derecho aduanero y de los impuestos especiales, tales como los conceptos de régimen aduanero suspensivo, importación de mercancías o irregularidades en la circulación de los productos. El TJUE interpreta estas cuestiones tanto a la luz de las disposiciones del propio Código aduanero como de las disposiciones de la Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales, poniendo de manifiesto las conexiones que existen entre ambas áreas del derecho de la Unión.

1. SUPUESTO DE HECHO

Schenker es una sociedad establecida en Hungría dedicada a la prestación de servicios aduaneros y logísticos. *Schenker* recibió en depósito temporal varios cargamentos de tabaco que habían llegado a Hungría en régimen de tránsito externo y que, posteriormente, fueron almacenados en un depósito aduanero. Las mercancías habían entrado en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y su destino era Ucrania. Así, desde el momento de su introducción en el territorio de la Unión, los cargamentos de tabaco fueron incluidos en varios regímenes aduaneros suspensivos, no quedando las mercancías sujetas a derechos de aduana ni a otros gravámenes sobre la importación, así como tampoco a medidas de política comercial.

Los documentos aduaneros contenían la designación de «tabaco sin desvenar o desnervar: tabaco *light air-cured*» (2401 10 35 NC), producto no sujeto a impuestos especiales. Las autoridades húngaras realizaron una inspección y constataron que el producto en cuestión no era el declarado, sino que se trataba de tabaco cortado dispuesto para fumar, debiendo quedar, en consecuencia, in-

cluido en otra partida arancelaria (2403 10 90 NC) y sujeto a impuestos especiales. En este sentido, las autoridades concluyeron que la partida indicada en los documentos de acompañamiento no se correspondía con el producto realmente importado y determinaron que tales documentos no eran aptos para acreditar el origen de la mercancía. Schenker fue sancionada por infringir la ley húngara de impuestos especiales al haber guardado y almacenado un producto sujeto a tales impuestos sin haber acreditado su origen y sin haber satisfecho los impuestos correspondientes.

La sociedad interpuso recursos en varias instancias alegando, básicamente, los siguientes argumentos. En primer lugar, manifestó que la partida arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento era la correcta, ya que la partida 2401 no solo incluye el tabaco sin desvenar o desnervar sino también las hojas de tabaco cortadas cuando vayan a ser objeto de elaboración industrial posterior. En segundo lugar, la sociedad alegó que la mercancía no podía estar sujeta a impuestos especiales al no haberse producido su despacho a libre práctica. Y, en tercer lugar, argumentó que la mercancía debía considerarse incluida en un régimen aduanero suspensivo, al margen de que el código NC indicado en los documentos de acompañamiento no se correspondiera con la realidad del producto, pues el resto de sus características estaban correctamente indicadas.

El asunto llegó finalmente al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Debrecen (Hungría), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) varias cuestiones prejudiciales que afectan tanto a la normativa aduanera (CAC¹ en el momento de los hechos y CAU² actualmente) como a la Directiva general de impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales). Las cuestiones planteadas pueden agruparse en las siguientes materias:

- Clasificación arancelaria. En la primera cuestión, se pregunta al TJUE sobre la interpretación de las correspondientes partidas arancelarias (2401 y 2403 NC) a efectos de clasificar las mercancías controvertidas. En este sentido, es importante resaltar que la incorrecta clasificación arancelaria que se plantea en *Schenker* consiste en que la subpartida específica estaba mal indicada, si bien, el capítulo del Arancel Aduanero Común (AAC) en el que se incluyó dicha mercancía, se mencionaba correctamente en los documentos de acompañamiento (capítulo 24 – tabaco).
- Conceptos de importación y régimen aduanero suspensivo. Las cuestiones segunda y tercera (analizadas conjuntamente por el TJUE) plantean si el hecho de que la mercancía no estuviera correctamente clasificada a efectos arancelarios implica: a) que la misma ya no pueda considerarse incluida en un régimen aduanero suspensivo (art. 4.6 Directiva 2008/118) y b) que se haya producido una importación en

¹ Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (DOUE, 19 de octubre de 1992).

² Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DOUE, 10 de octubre de 2013).

el sentido de la directiva (art. 4.8 Directiva 2008/118), dando lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales.

- Concepto de irregularidad en la circulación de productos. Por último, se pregunta al TJUE por el concepto de irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118), a fin de apreciar si dicho concepto abarca también una mercancía en régimen aduanero suspensivo que ha sido designada con una clasificación arancelaria incorrecta. El precepto citado establece una serie de reglas para determinar qué Estado miembro es competente para recaudar los impuestos especiales en caso de que se produzca una irregularidad durante la circulación de los productos.

En definitiva, la cuestión fundamental que plantea la sentencia *Schenker* consiste en determinar si la presentación de unos documentos aduaneros, en los que se indica una partida arancelaria que no es la correcta, puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. La contestación a esta pregunta depende, en gran medida, del alcance y efectos que se atribuyan a una incorrecta clasificación arancelaria. Al respecto, a pesar de que la partida arancelaria estaba mal indicada, debemos señalar tres circunstancias que, a nuestro juicio, resultan determinantes en el presente caso: 1) el capítulo pertinente de la NC (capítulo 24 – tabaco) era el correcto; 2) el resto de los datos que figuraban en los documentos de acompañamiento eran igualmente correctos (número de contenedor, cantidad y peso neto) y 3) no se habían violado los precintos de las mercancías.

Así pues, el TJUE debe concretar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria conlleva la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo y, en consecuencia, la obligación de pagar derechos de aduana e impuestos especiales a la importación. De este modo, *Schenker* no plantea simplemente una cuestión de clasificación arancelaria, sino que aborda cuestiones fundamentales que inciden directamente en categorías jurídicas del derecho aduanero y de los impuestos especiales a la importación, tales como los conceptos de régimen aduanero suspensivo, importación de mercancías o irregularidades en la circulación de los productos. El TJUE interpreta estas cuestiones tanto a la luz de las disposiciones de la Directiva 2008/118 como de las propias disposiciones del Código aduanero, poniendo de manifiesto las conexiones que existen entre ambas materias³.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En primer lugar, de acuerdo con las normas del AAC, el TJUE afirma que la clasificación arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento no es correcta. A continuación, el TJUE se pronuncia sobre las que, a nuestro juicio, constituyen las cuestiones fundamentales del presente caso, esto es, la interpretación de los conceptos de régimen aduanero suspensivo, im-

³ En esta línea, la abogada general (Sra. Juliane Kokott) ya había señalado que las cuestiones prejudiciales del presente caso afectaban tanto al derecho de la Unión en materia de impuestos especiales como al derecho aduanero de la Unión, por lo que resultaba necesario concretar las interrelaciones entre ambas áreas del Derecho (apdo. 2 de las conclusiones).

portación de mercancías e irregularidades en la circulación de los productos. El alcance de estas categorías resulta esencial para determinar en qué casos una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. A este respecto, la doctrina del TJUE puede resumirse en las siguientes consideraciones:

1. *Clasificación arancelaria.* El producto en cuestión no es tabaco sin desvenar o desnervar, sino tabaco ya preparado para fumar y, por tanto, no comprendido en la partida 2401 de la NC, aunque existan desperdicios de tabaco dentro de dicho producto, pues los mismos no se oponen al destino considerado. Por el contrario, dicha mercancía debe incluirse en la partida 2403 de la NC (subpartida 2403 10 90) cuando esté envasada a granel, compactada y en cartones con forro interior de plástico con un peso neto de 30 kg.
2. *Régimen aduanero suspensivo e importación de mercancías* (arts. 4.6 y 4.8 Directiva 2008/118). La sujeción de una mercancía a un determinado régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando el capítulo del AAC al que corresponde esa mercancía se menciona correctamente pero la subpartida específica está mal indicada. En tales casos, hay que considerar que no se ha producido la importación de la mercancía y que esta no está sujeta al impuesto especial.
3. *Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales* (art. 38 Directiva 2008/118). El concepto de irregularidad debe interpretarse en el sentido de que no comprende una mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

En resumen, a nuestro juicio, del fallo del TJUE interesa destacar la siguiente doctrina: una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías no siempre da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales, por lo que, en una situación como la planteada en *Schenker*, se puede considerar que las mercancías continúan incluidas en un régimen aduanero suspensivo y que, por tanto, no ha tenido lugar la importación de las mismas a efectos de la Directiva 2008/118.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como ya hemos advertido, las cuestiones planteadas en *Schenker* van más allá de un mero asunto de clasificación arancelaria, pues afectan a conceptos fundamentales del derecho aduanero y de los impuestos especiales (régimen aduanero suspensivo, importación e irregularidades en la circulación). Por ello, en el presente comentario, nos centraremos en analizar el alcance de estos conceptos en el ámbito de la Directiva 2008/118 y en concretar sus interrelaciones con las disposiciones pertinentes del derecho aduanero de la Unión. En este sentido, debemos comentar tres cuestiones: 1) el concepto de régimen aduanero suspensivo a fin de determinar si las mercan-

cías controvertidas fueron efectivamente incluidas en un régimen de estas características; 2) si una mercancía deja de estar incluida en dicho régimen al constatarse una incorrecta clasificación arancelaria; y 3) si es posible considerar como «irregularidades en la circulación de los productos» el hecho de que las mercancías no hayan sido correctamente clasificadas a efectos arancelarios.

3.1. RÉGIMEN ADUANERO SUSPENSIVO E IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Con carácter previo, conviene realizar algunas aclaraciones sobre los regímenes aduaneros aplicables en el presente caso⁴, en particular, sobre los regímenes de tránsito externo y depósito aduanero, no debiendo confundir este último con el depósito temporal.

- *Tránsito externo.* En el régimen de tránsito externo, las mercancías pueden circular de un punto a otro del territorio de la Unión sin estar sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial, por lo que se configura como un régimen especial (art. 226 CAU) o, en la terminología del CAC, como un régimen de suspensión (art. 91 CAC). En *Schenker*, las mercancías circulaban en régimen de tránsito externo entre Eslovenia y Hungría, teniendo como destino un país situado fuera del territorio aduanero de la Unión (Ucrania).
- *Depósito temporal.* El tabaco llegó a Hungría en régimen de tránsito externo y fue recibido por *Schenker* en depósito temporal y, posteriormente, incluido en un depósito aduanero, suponemos que a la espera de ser reexportado a Ucrania. Una mercancía se encuentra en depósito temporal desde el momento de su presentación en la aduana y a la espera de ser incluida en un régimen aduanero (arts. 144 y 149 CAU) o, como se indicaba en el CAC, a la espera de recibir un destino aduanero (art. 50 CAC).
- *Depósito aduanero.* En el presente asunto, las mercancías, tras ser recibidas en depósito temporal, fueron incluidas en un régimen de depósito aduanero. Cuando las mercancías están en depósito temporal, no pueden ser objeto de más manipulaciones que las destinadas a garantizar su conservación, en cambio, en depósito aduanero, las autoridades aduaneras pueden autorizar su transformación⁵. El depósito aduanero se considera también un régimen suspensivo, puesto que las mercancías almacenadas en el depósito no quedan sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial (arts. 237 y 240 CAU y 98 CAC).

⁴ En este punto, debemos señalar que el CAU, plenamente aplicable desde el 1 de mayo de 2016, ha refundido y sistematizado, en aras de una mayor claridad, el catálogo de regímenes aduaneros del CAC, quedando actualmente incluidos, en la categoría de regímenes especiales, el tránsito externo y el depósito aduanero (*vid.*, para una análisis de las novedades introducidas en el CAU, el trabajo de CÁMARA BARROSO, M. C.: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2014, págs. 103-118).

⁵ *Vid.* CASANA MERINO, F.: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2012, pág. 22.

El TJUE comienza señalando que los productos sujetos a impuestos especiales están sujetos a tales impuestos en el momento de su importación en el territorio de la Unión (art. 2 b) de la Directiva 2008/118). De acuerdo con el artículo 4.8 de la directiva, se considera importación la entrada en el territorio de la Unión de productos sujetos a impuestos especiales, a menos que los productos hayan sido incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Por su parte, conforme al artículo 4.6 de la directiva, se entiende por régimen aduanero suspensivo cualquiera de los regímenes previstos en el CAC –actualmente CAU– en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes del artículo 84.1 a) del CAC (entre los que se encuentran el tránsito externo y el depósito aduanero).

El TJUE recuerda, por un lado, que las mercancías fueron presentadas en la aduana de Eslovenia al tiempo de su introducción en el territorio aduanero de la Unión y, por otro, que las mercancías llegaron a Hungría en régimen de tránsito externo y, posteriormente, fueron incluidas, en ese mismo país, primero en depósito temporal y después en régimen de depósito aduanero. Por tanto, el TJUE concluye que, a partir de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, dichas mercancías fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (art. 4.6 Directiva 2008/118 en relación con art. 84.1 a) CAC). De este planteamiento, se puede deducir que los conceptos de importación y régimen aduanero suspensivo resultan irreconciliables: si se produce una importación de los productos, estos quedarán sujetos a impuestos especiales, en cambio, si los productos se incluyen en un régimen aduanero suspensivo, no se producirá su importación a efectos de la directiva a menos que abandonen dicho régimen. Por ello, técnicamente, en sentido estricto, no podríamos hablar de una «importación de productos en régimen aduanero suspensivo», salvo que el término importación se utilice en sentido amplio (introducción de mercancías en el territorio de la Unión) y no en el sentido de una importación *gravada*.

En el fondo, lo que queremos poner de manifiesto con estas reflexiones no es sino la delimitación entre las categorías de exención y no sujeción que se plantea en el ámbito de los tributos que gravan el comercio exterior. El problema es que la normativa aduanera, a la que remite la Directiva 2008/118, no contempla estas categorías ni tampoco se refiere en ningún momento al hecho imponible de los impuestos aduaneros. Tal y como ha señalado la doctrina, el hecho imponible de los impuestos aduaneros podría definirse como el paso de la línea aduanera⁶. Por ello, una vez que las mercancías se introducen en el territorio aduanero de la Unión al amparo de un régimen suspensivo, ya se habrá realizado el hecho imponible y estaremos, en consecuencia, ante un supuesto de exención⁷. Así sucede, por ejemplo, en el régimen de tránsito externo, en

⁶ Vid. IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 108.

⁷ De este modo, utilizando la terminología de nuestro derecho tributario, podríamos considerar como supuestos de exención determinados regímenes suspensivos (v. gr. tránsito externo), mientras que otros, teniendo en cuenta las zonas que se consideran incluidas en el territorio aduanero de la Unión, serían más bien supuestos de no sujeción (v. gr. depósito aduanero). Sobre la calificación de los regímenes aduaneros como supuestos de exención o no sujeción, vid. PELECHÁ

el que no puede hablarse de una importación *gravada*, ya que no resultan exigibles derechos de aduana ni impuestos especiales, pero, si no se cumplen las condiciones por las que una mercancía queda incluida en dicho régimen, las autoridades aduaneras podrán liquidar *a posteriori* tales derechos e impuestos. En tales casos, se habrá producido el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento y el devengo de los impuestos especiales como consecuencia de una importación. Por ello, debemos analizar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria, como la planteada en *Schenker*, puede provocar la obligación de pagar deudas aduaneras y tributarias por mercancías que están incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

3.2. EFECTOS DE UNA INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Concretada la cuestión en estos términos, se debe determinar si la indicación de una partida arancelaria errónea en una declaración sumaria de depósito temporal, puede suponer la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo. La salida del régimen suspensivo daría lugar tanto a una deuda aduanera por incumplimiento (arts. 202 y 204 CAC) como al devengo de impuestos especiales (art. 4.8 Directiva 2008/118). Nada se dice, sin embargo, en relación con el IVA a la importación, a pesar de que la salida de un régimen aduanero suspensivo también podría provocar la exigibilidad de este impuesto (art. 71 Directiva 2006/112/CE)⁸.

En cuanto a las deudas por incumplimiento, debemos recordar que el TJUE ha señalado, en varias ocasiones, que este tipo de deudas se configuran como una medida de protección del circuito económico de los Estados miembros y una garantía de la correcta aplicación de la normativa aduanera⁹. En *Schenker*, el TJUE analiza la posibilidad de que surja una deuda por incumplimiento en dos situaciones¹⁰:

- Introducción irregular de las mercancías (art. 202 CAC).
- Incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC).

En relación con la introducción irregular de mercancías, el TJUE recuerda la Sentencia de 3 de marzo de 2005, *Papismedov y otros*, C-195/03, en la que se concluyó que la presentación en aduana de unas mercancías podía dar lugar a una introducción irregular en los siguientes casos: 1) cuando fuera acompañada de una declaración sumaria con una descripción de las mercancías

ZOZAYA, F.: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 35 y capítulo VI de esta obra.

⁸ *Vid.*, en este sentido, STJUE de 15 de mayo de 2014, X, C-480/12 (NFJ054400).

⁹ *Vid.*, entre otras, STJUE de 2 de abril de 2009, *Elshani*, C-459/07 (apdos. 32 y 37) (NFJ066209).

¹⁰ Para un estudio más detallado de esta clase de deudas, nos remitimos a nuestro trabajo «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, págs. 137-176.

que no se correspondiera en absoluto con la realidad o 2) cuando esa declaración no mencionara la presencia de una parte significativa de las mercancías presentadas en aduana. Pues bien, a diferencia de lo que sucedió en *Papismedov y otros*, el TJUE considera que la declaración sumaria presentada por Schenker sí contenía toda la información necesaria para la identificación de la mercancía, pues fue declarada con una denominación correcta y también identificada correctamente en cuanto a su tipo, cantidad y envasado (lo único erróneo fue la partida arancelaria indicada). Estos datos son tenidos muy en cuenta en la presente sentencia. Por ello, el TJUE entiende que las mercancías no fueron objeto de una introducción irregular en el territorio de la Unión y que, por tanto, pueden considerarse válidamente incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

En relación con el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de las condiciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC), el TJUE recuerda que las mercancías, tras su introducción en el territorio de la Unión, fueron incluidas en el régimen de tránsito externo y, posteriormente, en el régimen de depósito aduanero. El artículo 204 del CAC permite el nacimiento de una deuda aduanera ante determinados incumplimientos de las obligaciones a las que queda sujeta una mercancía como consecuencia de su inclusión en un régimen aduanero. Ahora bien, este precepto contiene una importante excepción en cuya virtud no se produce el nacimiento de una deuda aduanera cuando dichos incumplimientos no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.

A pesar de que los supuestos en los que un incumplimiento no tiene consecuencias reales están expresamente previstos en el artículo 859 del Reglamento de aplicación del CAC¹¹, el TJUE ha tenido que ir matizando esta cuestión a través de una importante jurisprudencia. El TJUE ha seguido generalmente una interpretación finalista, teniendo en cuenta el riesgo de que las mercancías puedan, en algún momento, acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin haber pagado derechos de aduana. Este planteamiento ha llevado, en ocasiones, a concluir que los incumplimientos cometidos son lo suficientemente relevantes y que, por tanto, deben pagarse derechos de aduana (*Döhler Neuenkirchen*¹² o *Eurogate Distribution*¹³), mientras que, en

¹¹ Reglamento (CEE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC (DOUE, 11 de octubre de 1993). Actualmente, los incumplimientos que no tienen efectos significativos para el adecuado funcionamiento de un régimen aduanero, están regulados en el artículo 103 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU (DOUE, 29 de diciembre de 2015).

¹² STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10 (NFJ048194). En dicha sentencia, el incumplimiento se refería a la obligación de presentar en plazo el estado de liquidación en el marco del régimen de perfeccionamiento activo. El TJUE señaló que el estado de liquidación constituía un elemento básico en el funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo y revestía una importancia singular para la vigilancia aduanera en el marco de dicho régimen (apdo. 42).

¹³ STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Eurogate Distribution*, C-28/11 (NFJ048195). En este asunto, se incumplió la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias la salida de la mercancía de un depósito aduanero a más tardar en el momento en que se producía dicha salida. El TJUE indicó que se trataba de una obligación esencial del régimen de depósito aduanero cuyo incumplimiento comprometía la vigilancia aduanera (apdo. 27).

otros asuntos, se consideró que los incumplimientos no afectaban al correcto funcionamiento del régimen aduanero controvertido y no debían pagarse tales derechos (*DSV Road*¹⁴ o *X*¹⁵). En este sentido, en *Schenker*, el TJUE recuerda su sentencia *Eurogate Distribution* para puntualizar que, siempre que se cumplan todas las condiciones que exige el referido artículo 859 del Reglamento del CAC, se podrá considerar que una incorrecta clasificación arancelaria carece de consecuencias reales para el funcionamiento de los regímenes aduaneros.

Por ello, el TJUE concluye que la sujeción de una mercancía a un régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando se ha declarado correctamente el capítulo de la NC pero la subpartida específica está mal indicada. Con este planteamiento, se suavizan considerablemente los efectos de una incorrecta clasificación arancelaria, siempre que el resto de los datos que figuren en los documentos de acompañamiento se correspondan con la realidad y permitan así una identificación apropiada de la mercancía. Por ello, como ya habíamos apuntado, en el presente caso, resulta determinante el hecho de que, tanto la descripción de la naturaleza de la mercancía como el resto de los datos de la misma (cantidad y embalaje), estuvieran correctamente indicados en los documentos presentados ante la aduana.

3.3. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

El TJUE examina si una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar a una irregularidad en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118). Este precepto establece que cuando se observe una irregularidad, tales productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro en el que se haya observado la irregularidad o, cuando no pueda determinarse el lugar en que fue cometida la irregularidad, en el Estado miembro en que fue comprobada. El TJUE realiza una interpretación conjunta de las disposiciones de la Directiva 2008/118, pues el propio artículo 38.4, en el que se contiene el concepto de irregularidad, remite expresamente al artículo 33.1 para determinar el concepto de circulación de productos. De acuerdo con estos preceptos, se entiende por irregularidad toda situación que se produzca duran-

¹⁴ STJUE de 15 de julio de 2010, *DSV Road*, C-234/09 (NFJ066211). En este caso, la irregularidad se cometió debido a que la empresa había generado por error dos regímenes de tránsito para una misma mercancía. Este hecho llevó a las autoridades aduaneras a exigir el pago de los derechos por tales mercancías, aunque las mismas nunca llegaron a existir físicamente, sino que se trató de un error de la empresa en el uso del programa informático. El TJUE concluyó que no era posible apreciar el nacimiento de una deuda aduanera respecto de unas mercancías que nunca habían existido (apdo. 32), pues solamente figuraban en un soporte informático como consecuencia del error cometido por el agente autorizado, no pudiendo dicho error justificar el nacimiento de una deuda aduanera (apdo. 36).

¹⁵ STJUE de 15 de mayo de 2014, *X*, C-480/12 (NFJ054400). En este caso, se concluyó que la superación del plazo en el que debía ser presentada una mercancía en la aduana de destino no tenía consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero de tránsito externo, pues, aunque con retraso, las mercancías habían sido presentadas dentro de un plazo razonable.

te la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, y se considera que hay circulación cuando los productos son despachos a consumo en un Estado miembro y mantenidos con fines comerciales en otro Estado miembro.

En el presente caso, esta interpretación sistemática lleva al TJUE a concluir que no se ha producido una irregularidad en la circulación de los productos. Téngase en cuenta que las mercancías no fueron despachadas a consumo en Eslovenia, sino que fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (tránsito externo). Además, tampoco se mantuvieron con fines comerciales en Hungría, sino que estaban destinadas a su reexportación a Ucrania. En este punto, debemos aclarar que la Directiva 2008/118 se refiere a irregularidades cometidas en la circulación de los productos cuando estos se encuentran en régimen suspensivo (art. 10) o fuera de él (art. 38), pero no se refiere a irregularidades producidas en un régimen aduanero suspensivo, pues, en tales casos, entendemos que deberían aplicarse las normas aduaneras correspondientes que regulan la introducción de las mercancías en dicho régimen¹⁶. Por ello, en *Schenker*, no puede hablarse de irregularidades en la circulación (en el sentido de la directiva), ya que la mercancía permanece incluida en un régimen aduanero suspensivo y no se produce, por tanto, el hecho imponible de la importación (art. 4.8 directiva) ni la posterior circulación de los productos. Solamente en caso de que se produjera la salida de dicho régimen aduanero (ya fuera por incumplimiento o despacho de la mercancía), se originaría entonces una deuda aduanera y se devengarían impuestos especiales, pues, en tal caso, sí que se produciría una importación de productos en el sentido de la directiva.

Con ello, en la importación de productos sujetos a impuestos especiales, el devengo se produce en el momento del despacho a consumo. En este sentido, podemos distinguir hasta tres supuestos de acuerdo con las disposiciones de la directiva y de nuestro derecho interno (arts. 7.2 d) Directiva 2008/118 y 7.2 Ley 38/1992)¹⁷: a) si un producto entra en el territorio de la UE, incluso de forma irregular, el despacho a consumo se produce en el momento de la entrada de dicho producto; b) si un producto entra en el territorio de la UE al amparo de un régimen aduanero suspensivo, el despacho a consumo solamente se producirá con la salida de los productos de dicho régimen aduanero y,

¹⁶ Téngase en cuenta que la directiva distingue entre régimen aduanero suspensivo (art. 4.6) y régimen suspensivo (art. 4.7). El primero, como ya hemos visto, se refiere a cualquiera de los regímenes previstos en el CAC en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84.1 a) del CAC. En cambio, el régimen suspensivo (sin el adjetivo aduanero), es un régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales y que resulta aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Al amparo de este régimen, los productos pueden circular en el interior de la UE sin pagar impuestos especiales, pues, a pesar de haberse producido el hecho imponible (fabricación), no se produce el devengo hasta un momento posterior (despacho a consumo). Para un estudio detallado de este régimen nos remitimos a la monografía de FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

¹⁷ En este sentido, *vid.* ORTEGA IBÁÑEZ, A.: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 149.

por último, c) si un producto entra en el territorio de la UE y se incluye, inmediatamente después, en un régimen suspensivo fiscal (no aduanero), el devengo de los impuestos especiales se retrasará al momento en que se produzca la salida de dicho régimen suspensivo. A nuestro juicio, en los dos últimos casos, la diferencia básica se encuentra en que, en el régimen aduanero suspensivo, no llega a producirse el hecho imponible de los impuestos especiales, pues no tiene lugar la importación, en cambio, en el régimen suspensivo de impuestos especiales, sí se realiza el hecho imponible (importación) pero se pospone el devengo al momento en que tenga lugar el despacho a consumo, esto es, cuando se produzca la salida de los productos, incluso irregular, de dicho régimen suspensivo.

3.4. REFLEXIONES FINALES

Una clasificación arancelaria incorrecta como la del presente caso no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales. En cuanto a la deuda aduanera, esta no se origina porque no se produce una introducción irregular de las mercancías en el territorio de la Unión, ni tampoco un incumplimiento relevante de los regímenes aduaneros considerados. Por su parte, los impuestos especiales tampoco son exigibles porque las mercancías se encuentran en un régimen aduanero suspensivo, el cual impide que se produzca una importación en el sentido de la directiva y, con ello, el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. Al mismo tiempo, no es posible apreciar una irregularidad en la circulación de los productos porque ni siquiera se ha producido dicha circulación, ni los productos se encuentran incluidos en un régimen suspensivo de impuestos especiales, sino en un régimen aduanero suspensivo.

Por todo ello, a pesar de la existencia de un error en la clasificación arancelaria, se debe considerar que la mercancía continúa incluida en un régimen aduanero suspensivo, sin que puedan exigirse derechos de aduana ni impuestos especiales. En este sentido, es necesario tener en cuenta el contexto en el que se plantea el fallo del TJUE, pues el mismo surge con respecto a un error puntual en la clasificación de la mercancía (designación incorrecta de una partida arancelaria), mientras que, por lo demás, recordemos que las mercancías fueron correctamente clasificadas en el capítulo pertinente de la NC y que, tanto su descripción como los datos relativos a cantidad y embalaje, eran igualmente correctos. Esto significa que no parece probable que la presente doctrina pueda trasladarse a cualquier clase de error en la clasificación arancelaria de una mercancía, sino, solamente, a aquellos errores que no impidan una correcta identificación de la misma, en definitiva, que no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros y no evidencien un intento de fraude por parte de los operadores.

En sentido más amplio, podemos afirmar que la sentencia *Schenker* otorga prioridad al cumplimiento de los requisitos sustantivos que regulan un determinado régimen aduanero, antes que al incumplimiento de ciertos aspectos de la clasificación arancelaria, que ni son relevantes para el caso ni son indicativos de una posible actuación fraudulenta. Con ello, el TJUE se posiciona en favor de una justicia claramente sustantiva, que no resulta condicionada por incumplimientos formales siempre que se hayan respetado los requisitos esenciales que configuran el contenido de un régimen aduanero. La determinación de qué requisitos son esenciales y qué incumplimientos

no impiden el acceso a un determinado régimen aduanero es ya una cuestión que deberá valorarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. No obstante, como se desprende de la jurisprudencia analizada, dicha valoración deberá realizarse de acuerdo con una interpretación finalista de la norma, concediendo especial importancia a los objetivos que persiga la misma y a los riesgos que entrañe su incumplimiento.

Bibliografía

CÁMARA BARROSO, M. C. [2014]: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

CASANA MERINO, F. [2012]: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. [2016]: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor.

GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

IBÁÑEZ MARSILLA, S. [2012]: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145.

ORTEGA IBÁÑEZ, A. [2016]: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor.

PELECHÁ ZOZAYA, F. [2009]: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid.

el sentido de la directiva (art. 4.8 Directiva 2008/118), dando lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales.

- Concepto de irregularidad en la circulación de productos. Por último, se pregunta al TJUE por el concepto de irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118), a fin de apreciar si dicho concepto abarca también una mercancía en régimen aduanero suspensivo que ha sido designada con una clasificación arancelaria incorrecta. El precepto citado establece una serie de reglas para determinar qué Estado miembro es competente para recaudar los impuestos especiales en caso de que se produzca una irregularidad durante la circulación de los productos.

En definitiva, la cuestión fundamental que plantea la sentencia *Schenker* consiste en determinar si la presentación de unos documentos aduaneros, en los que se indica una partida arancelaria que no es la correcta, puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. La contestación a esta pregunta depende, en gran medida, del alcance y efectos que se atribuyan a una incorrecta clasificación arancelaria. Al respecto, a pesar de que la partida arancelaria estaba mal indicada, debemos señalar tres circunstancias que, a nuestro juicio, resultan determinantes en el presente caso: 1) el capítulo pertinente de la NC (capítulo 24 – tabaco) era el correcto; 2) el resto de los datos que figuraban en los documentos de acompañamiento eran igualmente correctos (número de contenedor, cantidad y peso neto) y 3) no se habían violado los precintos de las mercancías.

Así pues, el TJUE debe concretar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria conlleva la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo y, en consecuencia, la obligación de pagar derechos de aduana e impuestos especiales a la importación. De este modo, *Schenker* no plantea simplemente una cuestión de clasificación arancelaria, sino que aborda cuestiones fundamentales que inciden directamente en categorías jurídicas del derecho aduanero y de los impuestos especiales a la importación, tales como los conceptos de régimen aduanero suspensivo, importación de mercancías o irregularidades en la circulación de los productos. El TJUE interpreta estas cuestiones tanto a la luz de las disposiciones de la Directiva 2008/118 como de las propias disposiciones del Código aduanero, poniendo de manifiesto las conexiones que existen entre ambas materias³.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En primer lugar, de acuerdo con las normas del AAC, el TJUE afirma que la clasificación arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento no es correcta. A continuación, el TJUE se pronuncia sobre las que, a nuestro juicio, constituyen las cuestiones fundamentales del presente caso, esto es, la interpretación de los conceptos de régimen aduanero suspensivo, im-

³ En esta línea, la abogada general (Sra. Juliane Kokott) ya había señalado que las cuestiones prejudiciales del presente caso afectaban tanto al derecho de la Unión en materia de impuestos especiales como al derecho aduanero de la Unión, por lo que resultaba necesario concretar las interrelaciones entre ambas áreas del Derecho (apdo. 2 de las conclusiones).

portación de mercancías e irregularidades en la circulación de los productos. El alcance de estas categorías resulta esencial para determinar en qué casos una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. A este respecto, la doctrina del TJUE puede resumirse en las siguientes consideraciones:

1. *Clasificación arancelaria.* El producto en cuestión no es tabaco sin desvenar o desnervar, sino tabaco ya preparado para fumar y, por tanto, no comprendido en la partida 2401 de la NC, aunque existan desperdicios de tabaco dentro de dicho producto, pues los mismos no se oponen al destino considerado. Por el contrario, dicha mercancía debe incluirse en la partida 2403 de la NC (subpartida 2403 10 90) cuando esté envasada a granel, compactada y en cartones con forro interior de plástico con un peso neto de 30 kg.
2. *Régimen aduanero suspensivo e importación de mercancías* (arts. 4.6 y 4.8 Directiva 2008/118). La sujeción de una mercancía a un determinado régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando el capítulo del AAC al que corresponde esa mercancía se menciona correctamente pero la subpartida específica está mal indicada. En tales casos, hay que considerar que no se ha producido la importación de la mercancía y que esta no está sujeta al impuesto especial.
3. *Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales* (art. 38 Directiva 2008/118). El concepto de irregularidad debe interpretarse en el sentido de que no comprende una mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

En resumen, a nuestro juicio, del fallo del TJUE interesa destacar la siguiente doctrina: una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías no siempre da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales, por lo que, en una situación como la planteada en *Schenker*, se puede considerar que las mercancías continúan incluidas en un régimen aduanero suspensivo y que, por tanto, no ha tenido lugar la importación de las mismas a efectos de la Directiva 2008/118.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como ya hemos advertido, las cuestiones planteadas en *Schenker* van más allá de un mero asunto de clasificación arancelaria, pues afectan a conceptos fundamentales del derecho aduanero y de los impuestos especiales (régimen aduanero suspensivo, importación e irregularidades en la circulación). Por ello, en el presente comentario, nos centraremos en analizar el alcance de estos conceptos en el ámbito de la Directiva 2008/118 y en concretar sus interrelaciones con las disposiciones pertinentes del derecho aduanero de la Unión. En este sentido, debemos comentar tres cuestiones: 1) el concepto de régimen aduanero suspensivo a fin de determinar si las mercan-

cías controvertidas fueron efectivamente incluidas en un régimen de estas características; 2) si una mercancía deja de estar incluida en dicho régimen al constatarse una incorrecta clasificación arancelaria; y 3) si es posible considerar como «irregularidades en la circulación de los productos» el hecho de que las mercancías no hayan sido correctamente clasificadas a efectos arancelarios.

3.1. RÉGIMEN ADUANERO SUSPENSIVO E IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Con carácter previo, conviene realizar algunas aclaraciones sobre los regímenes aduaneros aplicables en el presente caso⁴, en particular, sobre los regímenes de tránsito externo y depósito aduanero, no debiendo confundir este último con el depósito temporal.

- *Tránsito externo.* En el régimen de tránsito externo, las mercancías pueden circular de un punto a otro del territorio de la Unión sin estar sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial, por lo que se configura como un régimen especial (art. 226 CAU) o, en la terminología del CAC, como un régimen de suspensión (art. 91 CAC). En *Schenker*, las mercancías circulaban en régimen de tránsito externo entre Eslovenia y Hungría, teniendo como destino un país situado fuera del territorio aduanero de la Unión (Ucrania).
- *Depósito temporal.* El tabaco llegó a Hungría en régimen de tránsito externo y fue recibido por *Schenker* en depósito temporal y, posteriormente, incluido en un depósito aduanero, suponemos que a la espera de ser reexportado a Ucrania. Una mercancía se encuentra en depósito temporal desde el momento de su presentación en la aduana y a la espera de ser incluida en un régimen aduanero (arts. 144 y 149 CAU) o, como se indicaba en el CAC, a la espera de recibir un destino aduanero (art. 50 CAC).
- *Depósito aduanero.* En el presente asunto, las mercancías, tras ser recibas en depósito temporal, fueron incluidas en un régimen de depósito aduanero. Cuando las mercancías están en depósito temporal, no pueden ser objeto de más manipulaciones que las destinadas a garantizar su conservación, en cambio, en depósito aduanero, las autoridades aduaneras pueden autorizar su transformación⁵. El depósito aduanero se considera también un régimen suspensivo, puesto que las mercancías almacenadas en el depósito no quedan sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial (arts. 237 y 240 CAU y 98 CAC).

⁴ En este punto, debemos señalar que el CAU, plenamente aplicable desde el 1 de mayo de 2016, ha refundido y sistematizado, en aras de una mayor claridad, el catálogo de regímenes aduaneros del CAC, quedando actualmente incluidos, en la categoría de regímenes especiales, el tránsito externo y el depósito aduanero (*vid.*, para una análisis de las novedades introducidas en el CAU, el trabajo de CÁMARA BARROSO, M. C.: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2014, págs. 103-118).

⁵ *Vid.* CASANA MERINO, F.: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2012, pág. 22.

El TJUE comienza señalando que los productos sujetos a impuestos especiales están sujetos a tales impuestos en el momento de su importación en el territorio de la Unión (art. 2 b) de la Directiva 2008/118). De acuerdo con el artículo 4.8 de la directiva, se considera importación la entrada en el territorio de la Unión de productos sujetos a impuestos especiales, a menos que los productos hayan sido incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Por su parte, conforme al artículo 4.6 de la directiva, se entiende por régimen aduanero suspensivo cualquiera de los regímenes previstos en el CAC –actualmente CAU– en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes del artículo 84.1 a) del CAC (entre los que se encuentran el tránsito externo y el depósito aduanero).

El TJUE recuerda, por un lado, que las mercancías fueron presentadas en la aduana de Eslovenia al tiempo de su introducción en el territorio aduanero de la Unión y, por otro, que las mercancías llegaron a Hungría en régimen de tránsito externo y, posteriormente, fueron incluidas, en ese mismo país, primero en depósito temporal y después en régimen de depósito aduanero. Por tanto, el TJUE concluye que, a partir de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, dichas mercancías fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (art. 4.6 Directiva 2008/118 en relación con art. 84.1 a) CAC). De este planteamiento, se puede deducir que los conceptos de importación y régimen aduanero suspensivo resultan irreconciliables: si se produce una importación de los productos, estos quedarán sujetos a impuestos especiales, en cambio, si los productos se incluyen en un régimen aduanero suspensivo, no se producirá su importación a efectos de la directiva a menos que abandonen dicho régimen. Por ello, técnicamente, en sentido estricto, no podríamos hablar de una «importación de productos en régimen aduanero suspensivo», salvo que el término importación se utilice en sentido amplio (introducción de mercancías en el territorio de la Unión) y no en el sentido de una importación *gravada*.

En el fondo, lo que queremos poner de manifiesto con estas reflexiones no es sino la delimitación entre las categorías de exención y no sujeción que se plantea en el ámbito de los tributos que gravan el comercio exterior. El problema es que la normativa aduanera, a la que remite la Directiva 2008/118, no contempla estas categorías ni tampoco se refiere en ningún momento al hecho imponible de los impuestos aduaneros. Tal y como ha señalado la doctrina, el hecho imponible de los impuestos aduaneros podría definirse como el paso de la línea aduanera⁶. Por ello, una vez que las mercancías se introducen en el territorio aduanero de la Unión al amparo de un régimen suspensivo, ya se habrá realizado el hecho imponible y estaremos, en consecuencia, ante un supuesto de exención⁷. Así sucede, por ejemplo, en el régimen de tránsito externo, en

⁶ Vid. IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 108.

⁷ De este modo, utilizando la terminología de nuestro derecho tributario, podríamos considerar como supuestos de exención determinados regímenes suspensivos (v. gr. tránsito externo), mientras que otros, teniendo en cuenta las zonas que se consideran incluidas en el territorio aduanero de la Unión, serían más bien supuestos de no sujeción (v. gr. depósito aduanero). Sobre la calificación de los regímenes aduaneros como supuestos de exención o no sujeción, vid. PELECHÁ

el que no puede hablarse de una importación *gravada*, ya que no resultan exigibles derechos de aduana ni impuestos especiales, pero, si no se cumplen las condiciones por las que una mercancía queda incluida en dicho régimen, las autoridades aduaneras podrán liquidar *a posteriori* tales derechos e impuestos. En tales casos, se habrá producido el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento y el devengo de los impuestos especiales como consecuencia de una importación. Por ello, debemos analizar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria, como la planteada en *Schenker*, puede provocar la obligación de pagar deudas aduaneras y tributarias por mercancías que están incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

3.2. EFECTOS DE UNA INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Concretada la cuestión en estos términos, se debe determinar si la indicación de una partida arancelaria errónea en una declaración sumaria de depósito temporal, puede suponer la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo. La salida del régimen suspensivo daría lugar tanto a una deuda aduanera por incumplimiento (arts. 202 y 204 CAC) como al devengo de impuestos especiales (art. 4.8 Directiva 2008/118). Nada se dice, sin embargo, en relación con el IVA a la importación, a pesar de que la salida de un régimen aduanero suspensivo también podría provocar la exigibilidad de este impuesto (art. 71 Directiva 2006/112/CE)⁸.

En cuanto a las deudas por incumplimiento, debemos recordar que el TJUE ha señalado, en varias ocasiones, que este tipo de deudas se configuran como una medida de protección del circuito económico de los Estados miembros y una garantía de la correcta aplicación de la normativa aduanera⁹. En *Schenker*, el TJUE analiza la posibilidad de que surja una deuda por incumplimiento en dos situaciones¹⁰:

- Introducción irregular de las mercancías (art. 202 CAC).
- Incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC).

En relación con la introducción irregular de mercancías, el TJUE recuerda la Sentencia de 3 de marzo de 2005, *Papismedov y otros*, C-195/03, en la que se concluyó que la presentación en aduana de unas mercancías podía dar lugar a una introducción irregular en los siguientes casos: 1) cuando fuera acompañada de una declaración sumaria con una descripción de las mercancías

ZOAYA, F.: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 35 y capítulo VI de esta obra.

⁸ *Vid.*, en este sentido, STJUE de 15 de mayo de 2014, X, C-480/12 (NFJ054400).

⁹ *Vid.*, entre otras, STJUE de 2 de abril de 2009, *Elshani*, C-459/07 (apdos. 32 y 37) (NFJ066209).

¹⁰ Para un estudio más detallado de esta clase de deudas, nos remitimos a nuestro trabajo «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, págs. 137-176.

que no se correspondiera en absoluto con la realidad o 2) cuando esa declaración no mencionara la presencia de una parte significativa de las mercancías presentadas en aduana. Pues bien, a diferencia de lo que sucedió en *Papismedov y otros*, el TJUE considera que la declaración sumaria presentada por Schenker sí contenía toda la información necesaria para la identificación de la mercancía, pues fue declarada con una denominación correcta y también identificada correctamente en cuanto a su tipo, cantidad y envasado (lo único erróneo fue la partida arancelaria indicada). Estos datos son tenidos muy en cuenta en la presente sentencia. Por ello, el TJUE entiende que las mercancías no fueron objeto de una introducción irregular en el territorio de la Unión y que, por tanto, pueden considerarse válidamente incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

En relación con el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de las condiciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC), el TJUE recuerda que las mercancías, tras su introducción en el territorio de la Unión, fueron incluidas en el régimen de tránsito externo y, posteriormente, en el régimen de depósito aduanero. El artículo 204 del CAC permite el nacimiento de una deuda aduanera ante determinados incumplimientos de las obligaciones a las que queda sujeta una mercancía como consecuencia de su inclusión en un régimen aduanero. Ahora bien, este precepto contiene una importante excepción en cuya virtud no se produce el nacimiento de una deuda aduanera cuando dichos incumplimientos no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.

A pesar de que los supuestos en los que un incumplimiento no tiene consecuencias reales están expresamente previstos en el artículo 859 del Reglamento de aplicación del CAC¹¹, el TJUE ha tenido que ir matizando esta cuestión a través de una importante jurisprudencia. El TJUE ha seguido generalmente una interpretación finalista, teniendo en cuenta el riesgo de que las mercancías puedan, en algún momento, acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin haber pagado derechos de aduana. Este planteamiento ha llevado, en ocasiones, a concluir que los incumplimientos cometidos son lo suficientemente relevantes y que, por tanto, deben pagarse derechos de aduana (*Döhler Neuenkirchen*¹² o *Eurogate Distribution*¹³), mientras que, en

¹¹ Reglamento (CEE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC (DOUE, 11 de octubre de 1993). Actualmente, los incumplimientos que no tienen efectos significativos para el adecuado funcionamiento de un régimen aduanero, están regulados en el artículo 103 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU (DOUE, 29 de diciembre de 2015).

¹² STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10 (NFJ048194). En dicha sentencia, el incumplimiento se refería a la obligación de presentar en plazo el estado de liquidación en el marco del régimen de perfeccionamiento activo. El TJUE señaló que el estado de liquidación constituía un elemento básico en el funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo y revestía una importancia singular para la vigilancia aduanera en el marco de dicho régimen (apdo. 42).

¹³ STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Eurogate Distribution*, C-28/11 (NFJ048195). En este asunto, se incumplió la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias la salida de la mercancía de un depósito aduanero a más tardar en el momento en que se producía dicha salida. El TJUE indicó que se trataba de una obligación esencial del régimen de depósito aduanero cuyo incumplimiento comprometía la vigilancia aduanera (apdo. 27).

otros asuntos, se consideró que los incumplimientos no afectaban al correcto funcionamiento del régimen aduanero controvertido y no debían pagarse tales derechos (*DSV Road*¹⁴ o *X*¹⁵). En este sentido, en *Schenker*, el TJUE recuerda su sentencia *Eurogate Distribution* para puntualizar que, siempre que se cumplan todas las condiciones que exige el referido artículo 859 del Reglamento del CAC, se podrá considerar que una incorrecta clasificación arancelaria carece de consecuencias reales para el funcionamiento de los regímenes aduaneros.

Por ello, el TJUE concluye que la sujeción de una mercancía a un régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando se ha declarado correctamente el capítulo de la NC pero la subpartida específica está mal indicada. Con este planteamiento, se suavizan considerablemente los efectos de una incorrecta clasificación arancelaria, siempre que el resto de los datos que figuren en los documentos de acompañamiento se correspondan con la realidad y permitan así una identificación apropiada de la mercancía. Por ello, como ya habíamos apuntado, en el presente caso, resulta determinante el hecho de que, tanto la descripción de la naturaleza de la mercancía como el resto de los datos de la misma (cantidad y embalaje), estuvieran correctamente indicados en los documentos presentados ante la aduana.

3.3. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

El TJUE examina si una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar a una irregularidad en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118). Este precepto establece que cuando se observe una irregularidad, tales productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro en el que se haya observado la irregularidad o, cuando no pueda determinarse el lugar en que fue cometida la irregularidad, en el Estado miembro en que fue comprobada. El TJUE realiza una interpretación conjunta de las disposiciones de la Directiva 2008/118, pues el propio artículo 38.4, en el que se contiene el concepto de irregularidad, remite expresamente al artículo 33.1 para determinar el concepto de circulación de productos. De acuerdo con estos preceptos, se entiende por irregularidad toda situación que se produzca duran-

¹⁴ STJUE de 15 de julio de 2010, *DSV Road*, C-234/09 (NFJ066211). En este caso, la irregularidad se cometió debido a que la empresa había generado por error dos regímenes de tránsito para una misma mercancía. Este hecho llevó a las autoridades aduaneras a exigir el pago de los derechos por tales mercancías, aunque las mismas nunca llegaron a existir físicamente, sino que se trató de un error de la empresa en el uso del programa informático. El TJUE concluyó que no era posible apreciar el nacimiento de una deuda aduanera respecto de unas mercancías que nunca habían existido (apdo. 32), pues solamente figuraban en un soporte informático como consecuencia del error cometido por el agente autorizado, no pudiendo dicho error justificar el nacimiento de una deuda aduanera (apdo. 36).

¹⁵ STJUE de 15 de mayo de 2014, *X*, C-480/12 (NFJ054400). En este caso, se concluyó que la superación del plazo en el que debía ser presentada una mercancía en la aduana de destino no tenía consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero de tránsito externo, pues, aunque con retraso, las mercancías habían sido presentadas dentro de un plazo razonable.

te la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, y se considera que hay circulación cuando los productos son despachos a consumo en un Estado miembro y mantenidos con fines comerciales en otro Estado miembro.

En el presente caso, esta interpretación sistemática lleva al TJUE a concluir que no se ha producido una irregularidad en la circulación de los productos. Téngase en cuenta que las mercancías no fueron despachadas a consumo en Eslovenia, sino que fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (tránsito externo). Además, tampoco se mantuvieron con fines comerciales en Hungría, sino que estaban destinadas a su reexportación a Ucrania. En este punto, debemos aclarar que la Directiva 2008/118 se refiere a irregularidades cometidas en la circulación de los productos cuando estos se encuentran en régimen suspensivo (art. 10) o fuera de él (art. 38), pero no se refiere a irregularidades producidas en un régimen aduanero suspensivo, pues, en tales casos, entendemos que deberían aplicarse las normas aduaneras correspondientes que regulan la introducción de las mercancías en dicho régimen¹⁶. Por ello, en *Schenker*, no puede hablarse de irregularidades en la circulación (en el sentido de la directiva), ya que la mercancía permanece incluida en un régimen aduanero suspensivo y no se produce, por tanto, el hecho imponible de la importación (art. 4.8 directiva) ni la posterior circulación de los productos. Solamente en caso de que se produjera la salida de dicho régimen aduanero (ya fuera por incumplimiento o despacho de la mercancía), se originaría entonces una deuda aduanera y se devengarían impuestos especiales, pues, en tal caso, sí que se produciría una importación de productos en el sentido de la directiva.

Con ello, en la importación de productos sujetos a impuestos especiales, el devengo se produce en el momento del despacho a consumo. En este sentido, podemos distinguir hasta tres supuestos de acuerdo con las disposiciones de la directiva y de nuestro derecho interno (arts. 7.2 d) Directiva 2008/118 y 7.2 Ley 38/1992)¹⁷: a) si un producto entra en el territorio de la UE, incluso de forma irregular, el despacho a consumo se produce en el momento de la entrada de dicho producto; b) si un producto entra en el territorio de la UE al amparo de un régimen aduanero suspensivo, el despacho a consumo solamente se producirá con la salida de los productos de dicho régimen aduanero y,

¹⁶ Téngase en cuenta que la directiva distingue entre régimen aduanero suspensivo (art. 4.6) y régimen suspensivo (art. 4.7). El primero, como ya hemos visto, se refiere a cualquiera de los regímenes previstos en el CAC en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84.1 a) del CAC. En cambio, el régimen suspensivo (sin el adjetivo aduanero), es un régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales y que resulta aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Al amparo de este régimen, los productos pueden circular en el interior de la UE sin pagar impuestos especiales, pues, a pesar de haberse producido el hecho imponible (fabricación), no se produce el devengo hasta un momento posterior (despacho a consumo). Para un estudio detallado de este régimen nos remitimos a la monografía de FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

¹⁷ En este sentido, *vid.* ORTEGA IBÁÑEZ, A.: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 149.

por último, c) si un producto entra en el territorio de la UE y se incluye, inmediatamente después, en un régimen suspensivo fiscal (no aduanero), el devengo de los impuestos especiales se retrasará al momento en que se produzca la salida de dicho régimen suspensivo. A nuestro juicio, en los dos últimos casos, la diferencia básica se encuentra en que, en el régimen aduanero suspensivo, no llega a producirse el hecho imponible de los impuestos especiales, pues no tiene lugar la importación, en cambio, en el régimen suspensivo de impuestos especiales, sí se realiza el hecho imponible (importación) pero se pospone el devengo al momento en que tenga lugar el despacho a consumo, esto es, cuando se produzca la salida de los productos, incluso irregular, de dicho régimen suspensivo.

3.4. REFLEXIONES FINALES

Una clasificación arancelaria incorrecta como la del presente caso no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales. En cuanto a la deuda aduanera, esta no se origina porque no se produce una introducción irregular de las mercancías en el territorio de la Unión, ni tampoco un incumplimiento relevante de los regímenes aduaneros considerados. Por su parte, los impuestos especiales tampoco son exigibles porque las mercancías se encuentran en un régimen aduanero suspensivo, el cual impide que se produzca una importación en el sentido de la directiva y, con ello, el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. Al mismo tiempo, no es posible apreciar una irregularidad en la circulación de los productos porque ni siquiera se ha producido dicha circulación, ni los productos se encuentran incluidos en un régimen suspensivo de impuestos especiales, sino en un régimen aduanero suspensivo.

Por todo ello, a pesar de la existencia de un error en la clasificación arancelaria, se debe considerar que la mercancía continúa incluida en un régimen aduanero suspensivo, sin que puedan exigirse derechos de aduana ni impuestos especiales. En este sentido, es necesario tener en cuenta el contexto en el que se plantea el fallo del TJUE, pues el mismo surge con respecto a un error puntual en la clasificación de la mercancía (designación incorrecta de una partida arancelaria), mientras que, por lo demás, recordemos que las mercancías fueron correctamente clasificadas en el capítulo pertinente de la NC y que, tanto su descripción como los datos relativos a cantidad y embalaje, eran igualmente correctos. Esto significa que no parece probable que la presente doctrina pueda trasladarse a cualquier clase de error en la clasificación arancelaria de una mercancía, sino, solamente, a aquellos errores que no impidan una correcta identificación de la misma, en definitiva, que no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros y no evidencien un intento de fraude por parte de los operadores.

En sentido más amplio, podemos afirmar que la sentencia *Schenker* otorga prioridad al cumplimiento de los requisitos sustantivos que regulan un determinado régimen aduanero, antes que al incumplimiento de ciertos aspectos de la clasificación arancelaria, que ni son relevantes para el caso ni son indicativos de una posible actuación fraudulenta. Con ello, el TJUE se posiciona en favor de una justicia claramente sustantiva, que no resulta condicionada por incumplimientos formales siempre que se hayan respetado los requisitos esenciales que configuran el contenido de un régimen aduanero. La determinación de qué requisitos son esenciales y qué incumplimientos

no impiden el acceso a un determinado régimen aduanero es ya una cuestión que deberá valorarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. No obstante, como se desprende de la jurisprudencia analizada, dicha valoración deberá realizarse de acuerdo con una interpretación finalista de la norma, concediendo especial importancia a los objetivos que persiga la misma y a los riesgos que entrañe su incumplimiento.

Bibliografía

CÁMARA BARROSO, M. C. [2014]: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

CASANA MERINO, F. [2012]: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. [2016]: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor.

GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

IBÁÑEZ MARSILLA, S. [2012]: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145.

ORTEGA IBÁÑEZ, A. [2016]: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor.

PELECHÁ ZOZAYA, F. [2009]: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid.