

# LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE UNA DEUDA ADUANERA: EL DERECHO A SER OÍDO ANTES DE QUE SE ADOPTE UNA DECISIÓN DESFAVORABLE

**Análisis de la STJUE de 3 de julio de 2014, asuntos C-129/13 y C-130/13 (acumulados)**

**Alejandro García Heredia**

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

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La presente sentencia resuelve dos asuntos en los que intervienen agentes de aduanas frente a las autoridades de los Países Bajos. Por un lado, Kamino International Logistics BV en el asunto C-129/13 (en adelante, *Kamino*) y, por otro, Datema Hellmann Worldwide Logistics BV en el asunto C-130/13 (en adelante, *Datema*). Ambos presentaron en 2002 y 2003, por encargo de una misma empresa, declaraciones aduaneras para el despacho a libre práctica de mercancías descritas como «pabellones de jardín/carpas y paneles laterales». *Kamino* y *Datema* declararon estas mercancías en una determinada partida arancelaria y pagaron los derechos de aduana al tipo del 4,7%. Las autoridades aduaneras en un control a posteriori estimaron que la clasificación arancelaria de las mercancías era incorrecta y debían tributar a un tipo superior del 12,2%. Las autoridades emitieron las liquidaciones complementarias por el importe de los derechos que no habían sido adeudados y las mismas fueron notificadas a los interesados (los agentes de aduanas *Kamino* y *Datema*).

El problema que se plantea es que los demandantes no tuvieron la oportunidad de ser oídos antes de que se girasen las correspondientes liquidaciones y, por ello, consideraron que se había vulnerado su derecho de defensa. El Gobierno neerlandés alegó que el derecho a ser oído quedaba garantizado desde el momento en que los demandantes podían hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. En cuanto a la normativa aplicable, debemos señalar que no se contemplan disposiciones procedimentales que obliguen a las autoridades aduaneras a conceder a los obligados la posibilidad de manifestar su postura sobre los hechos que motivan la liquidación a posteriori. Las autoridades aduaneras emitieron las liquidaciones controvertidas con base en los artículos 220 y 221 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (en adelante CAC). Estos preceptos se refieren a la denominada contracción a posteriori de la deuda aduanera. Cuando la contracción de los derechos aduaneros se haya realizado por un importe inferior (como sucedió en el presente caso), se

establece un plazo de dos días para proceder a la misma, a partir del momento en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular su importe y determinar el deudor (art. 220.1 CAC). Desde el momento de su contracción, el importe adicional de los derechos se debe comunicar al deudor (art. 221.1 CAC). Como ya señalamos en otro trabajo (GARCÍA HEREDIA), la contracción supone la determinación del importe de los derechos aduaneros y su correlativa anotación en los registros contables. Una vez que se ha determinado el importe de los derechos aduaneros (liquidación) se debe proceder de forma simultánea a su anotación en los registros contables (contracción) y, posteriormente, el importe contraído debe ser notificado al deudor.

*Kamino y Datema* interpusieron las correspondientes reclamaciones y recursos pero sus pretensiones fueron desestimadas. Primero, presentaron reclamaciones contra las respectivas liquidaciones ante la inspección tributaria. Posteriormente, recurrieron sin éxito en primera instancia (Rechtbank te Haarlem) y en apelación (Gerechtshof te Amsterdam). Por último, dentro del sistema judicial nacional, acudieron al Hoge Raad der Nederlanden, quien decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) varias cuestiones sobre la aplicación del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, sobre el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable. Las cuestiones planteadas pueden agruparse básicamente en las tres siguientes. En primer lugar, se pregunta al TJUE si este principio tiene efecto directo, es decir, si puede ser invocado directamente por los particulares ante los órganos judiciales nacionales. En segundo lugar, en caso de que así sea, se pregunta si dicho principio resulta violado cuando no se concede al interesado la posibilidad de ser oído antes de que la Administración adopte una decisión lesiva en su contra. En el caso planteado la posibilidad de ser oído no existió antes de que la Administración adoptara la liquidación (en fase de alegaciones) pero sí tuvo lugar en una fase de reclamación administrativa posterior, previa a la vía judicial. Como tercera cuestión, se pregunta al TJUE sobre las consecuencias jurídicas que tendría la violación por la Administración del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, si dicha violación conlleva la anulación de la liquidación. A estos efectos se pregunta si debe tenerse en cuenta el hecho de que el procedimiento podría haber tenido un resultado diferente si se hubiera respetado el derecho de defensa, en este caso, el derecho a ser oído antes de girar la correspondiente liquidación.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE se pronuncia en este asunto sobre la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, sobre el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. El TJUE ha seguido en esencia las conclusiones que proponía el Abogado General (Sr. Melchior Wathelet) y que son continuación de una doctrina ya consolidada. Con ello, se confirma una importante jurisprudencia en la que se pone de manifiesto el alcance que tiene el derecho de defensa como principio fundamental del Derecho de la Unión, del que forma parte el derecho a ser oído en todo procedimiento. De la presente sentencia destacamos la siguiente doctrina sobre la aplicación de este principio y las consecuencias de su incumplimiento:

1. Efecto directo del principio de respeto del derecho de defensa. Se trata de un principio que puede ser directamente invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco de las disposiciones del CAC. Esta afirmación se hace extensible, en particular, al derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectarle desfavorablemente.
2. La falta del trámite de audiencia previa puede ser contraria al derecho de defensa. El principio de respeto del derecho de defensa puede resultar vulnerado cuando el destinatario de una liquidación, girada en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos aduaneros, no haya sido oído por la Administración previamente a la adopción de esa decisión, aun cuando tenga la posibilidad de hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. Para que se produzca la vulneración del derecho de defensa, el TJUE exige que la normativa nacional no permita al destinatario de tal liquidación, a falta de audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación. Esto es lo que sucede si el procedimiento nacional de recaudación restringe la concesión de la suspensión a los supuestos previstos en el artículo 244 del CAC, es decir, cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
3. Autonomía de los Estados miembros para regular el derecho de defensa dentro de los límites que derivan de los principios de equivalencia y efectividad. La regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su vulneración corresponden al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en este ámbito sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).
4. Criterios que puede valorar el juez nacional para determinar las consecuencias jurídicas de la vulneración del derecho de defensa. A la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa (más específicamente del derecho a ser oído), el juez nacional puede tener en cuenta que tal vulneración solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La presente sentencia nos ofrece la oportunidad de comentar varias cuestiones sobre la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos tributarios, en particular, en aquellos procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables para los interesados. En primer lugar, nos referiremos al contenido de este principio tal y como ha sido

desarrollado por la jurisprudencia del TJUE y, especialmente, a la posibilidad de su invocación directa por los particulares. En segundo lugar, analizaremos en qué medida resulta vulnerado el derecho de defensa cuando se ha prescindido del trámite de audiencia al interesado con carácter previo a la adopción de una liquidación aduanera. Finalmente, comentaremos hasta dónde llega la autonomía de los Estados miembros para regular las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su vulneración.

### 3.1. EL PRINCIPIO FUNDAMENTAL DE RESPETO DEL DERECHO DE DEFENSA Y, EN PARTICULAR, EL DERECHO DE TODA PERSONA A SER OÍDA ANTES DE QUE SE ADOPTE UNA MEDIDA INDIVIDUAL DESFAVORABLE: ¿PUEDE SER DIRECTAMENTE INVOCADO POR LOS PARTICULARES ANTE LOS ÓRGANOS JUDICIALES NACIONALES?

El TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones y en varios ámbitos del Derecho de la Unión sobre el principio de respeto del derecho de defensa [por ejemplo, en relación con las políticas de inmigración en las sentencias *M.*, C-277/11 (NSJ045597) o *G. y R.*, C-383/13 PPU (NSJ050486)]. En el presente caso, la cuestión se plantea en el ámbito de los procedimientos tributarios y, en particular, en el marco de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos aduaneros de importación. No obstante, no es la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de este principio en el ámbito de los procedimientos tributarios, especialmente, en el marco del Derecho aduanero. En este sentido, debemos destacar la importancia de la sentencia *Sopropé* [STJUE de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07 (NFJ056434)], en la que se planteó si eran conformes con el derecho de defensa determinados plazos que establecía la ley general tributaria portuguesa para efectuar alegaciones y para que estas pudieran ser tenidas en cuenta por las autoridades nacionales. En *Sopropé* se puso de manifiesto que el respeto del derecho de defensa implicaba una doble vertiente: por un lado, que el titular hubiera tenido ocasión de exponer eficazmente su punto de vista y, por otro, que la Administración hubiera podido tomar conocimiento, con toda la atención exigida, de las observaciones efectuadas por el interesado. Pues bien, el asunto que ahora comentamos se refiere a esta primera vertiente del derecho de defensa (el derecho a ser oído), con la diferencia de que mientras en *Sopropé* se discutía si el plazo establecido por la normativa interna era suficiente para garantizar este derecho, en *Kamino y Datema* no se contempla ningún plazo para efectuar alegaciones.

La sentencia *Kamino y Datema*, siguiendo una línea claramente continuista, retoma los principales planteamientos de la jurisprudencia *Sopropé*. Primero, el respeto del derecho de defensa es un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento (ap. 28). Segundo, en virtud de este principio, cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, está obligada a permitir que los interesados den a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos que motivan dicho acto (ap. 30). Tercero, esta obligación recae sobre las autoridades de los Estados miembros cuando adopten decisiones que formen parte del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando dicha obligación no se establezca expresamente en el Derecho interno de los Estados (ap. 31). Por últi-

mo, en cuanto al plazo que deben tener los interesados para efectuar alegaciones, se confirma que se trata de una cuestión procedimental que debe regular el Derecho nacional, pero en todo caso garantizando que los interesados puedan ejercer su derecho respetando el principio de efectividad (ap. 33). De acuerdo con esta jurisprudencia, el TJUE concluye que el principio de respeto del derecho de defensa resulta aplicable en *Kamino* y *Datema*, al tratarse de una decisión comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (procedimiento relativo a la recaudación a posteriori de derechos de aduana). Además, en *Kamino* y *Datema* se pone de manifiesto la aplicación directa de este principio (en su vertiente del derecho a ser oído), ya que ni el CAC ni la normativa nacional neerlandesa contemplan un trámite de alegaciones antes de girar las liquidaciones correspondientes. Por ello, el TJUE reconoce no solamente la obligación de las autoridades de respetar el derecho de defensa sino, al mismo tiempo, el derecho de los interesados de invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (ap. 34).

En *Kamino* y *Datema* no resulta sin embargo aplicable la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en vigor desde el 1 de diciembre de 2009, puesto que las liquidaciones que dieron lugar a los hechos eran de abril de 2005. De todos modos, el TJUE se refiere a la Carta para recordar que el derecho a ser oído está consagrado en varios artículos de la misma, como son los que garantizan el respeto del derecho de defensa y del derecho a un proceso equitativo en el marco de cualquier procedimiento jurisdiccional (arts. 47 y 48) o, más en concreto, el precepto que establece el derecho a una buena administración, incluyendo el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome una medida individual en su contra que le afecte desfavorablemente (art. 41). La Carta distingue por tanto los derechos reconocidos en vía administrativa (art. 41) y en vía judicial (art. 47) y en ambos casos se reconoce el derecho a la audiencia del interesado. Puesto que en el presente caso no resulta aplicable la Carta, el derecho de defensa se aplica como un principio fundamental del Derecho de la Unión y, como tal, puede ser directamente invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Estamos ante un efecto directo del derecho de defensa y, en particular, del derecho a ser oído.

### 3.2. ¿SE VULNERA EL DERECHO DE DEFENSA CUANDO EL INTERESADO NO HA SIDO OÍDO CON CARÁCTER PREVIO A LA ADOPCIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN?

Una vez analizado el contenido y alcance del derecho de defensa, debemos comentar si el mismo resulta vulnerado cuando no se permite al destinatario de una liquidación efectuar alegaciones antes de que se adopte una decisión en su contra. Como recuerda el Abogado General (Sr. Melchior Wathelet, ap. 47 de las Conclusiones), el TJUE ya había detallado el contenido del derecho a ser oído con ocasión de un asunto aduanero relativo al procedimiento de tránsito dentro de la Unión [STJUE de 8 de marzo de 2007, *Gerlach*, C-44/06 (NFJ056438)]. En *Gerlach*, el TJUE señaló que el derecho a ser oído consistía en «manifestar oportunamente su punto de vista acerca de la regularidad de la operación de tránsito, antes de que se adopte la decisión de recaudación de la que sea destinatario y que afecte de forma sensible a sus intereses» (ap. 37). El De-

recho interno aplicable en *Kamino y Datema* (normativa neerlandesa) no contempla un trámite de alegaciones previo a la liquidación aduanera pero sí prevé la posibilidad de recurrir la misma en vía administrativa y exponer allí lo que se estime conveniente. La cuestión que se plantea es si el derecho de defensa resulta vulnerado cuando, no obstante, se permite a los interesados hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. En el Derecho español, como es sabido, se establece expresamente la posibilidad de formular alegaciones con carácter previo a la liquidación, no pudiendo tener dicho trámite una duración inferior a diez días ni superior a quince (arts. 99.8 LGT y 96 RD 1065/2007).

En *Kamino y Datema* el TJUE recuerda el carácter garantista y protector que tiene el derecho a ser oído, cuya finalidad no es otra que dar la oportunidad al interesado de formular sus observaciones antes de que se adopte una decisión en su contra (ap. 38). El TJUE se basa en una consolidada jurisprudencia sobre la aplicación del derecho de defensa en varios ámbitos de la Unión (no necesariamente tributarios) para señalar que la adopción de unas liquidaciones aduaneras sin conceder previamente un trámite de alegaciones supone una limitación del derecho a ser oído. Ahora bien, a continuación, se debe examinar si dicha limitación al derecho fundamental de defensa puede estar amparada por alguna de las causas de justificación que ha ido elaborando el TJUE: objetivos de interés general que no constituyan una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la esencia de los derechos garantizados [*G. y R.*, C-383/13 PPU, ap. 33 (NSJ050486), y *Texdata Software*, C-418/11, ap. 84 (NFJ056427)]. En este punto podemos comentar algunos de los argumentos alegados por las autoridades neerlandesas para justificar la posible limitación del derecho de defensa (*Kamino y Datema*, ap. 44 y ss.). Por un lado, la incompatibilidad entre el derecho a ser oído y las propias normas del CAC sobre recaudación de la deuda aduanera y, por otro, el hecho de que los destinatarios de las liquidaciones tuvieran la oportunidad de ser oídos en un procedimiento posterior con ocasión de la reclamación administrativa que formularon contra dichas liquidaciones.

El Gobierno neerlandés consideró que el plazo de dos días que establece la normativa aduanera para proceder a la contracción de los derechos de importación –ampliable a catorce días en casos especiales– (arts. 220.1 y 219 CAC) era tan breve que difícilmente podía conciliarse con la obligación de oír al interesado antes de girarle la liquidación. En nuestra opinión, estas alegaciones plantean en el fondo una cuestión de mayor calado que el TJUE no ha pasado por alto y resuelve tratando de equilibrar el respeto del derecho de defensa y la obligación de los Estados miembros de constatar los recursos propios. El problema al que nos referimos es la ponderación entre, por un lado, el derecho de defensa que deriva de las relaciones deudor-Estado miembro y, por otro, la obligación de los Estados miembros de poner a disposición los recursos propios dentro de los plazos establecidos en la normativa de la Unión. La jurisprudencia del TJUE ha otorgado en ocasiones un mayor peso al deber de los Estados miembros de constatar los recursos propios que a los argumentos basados en el respeto del derecho de defensa [*Comisión/España*, C-546/03 (NFJ056436) y *Comisión/Italia*, C-423/08 (NFJ056439)]. En estos casos, las autoridades nacionales habían invocado la obligación de respetar el derecho de defensa de los interesados para justificar un incumplimiento de la obligación de poner a disposición en plazo los recursos propios. El TJUE rechazó este argumento afirmando que el derecho de defensa se aplicaba en las relaciones entre el obligado al pago y las autoridades aduaneras, en cambio, en las relaciones

entre los Estados miembros y la Unión se puso de manifiesto la existencia de un interés general que no podía quedar afectado por el cumplimiento del derecho de defensa.

El TJUE es consciente de esta jurisprudencia en *Kamino y Datema*, por lo que no solo incluye la misma en sus razonamientos sino que la plantea de forma que pueda adoptarse un enfoque conciliador entre la obligación de respetar el derecho de defensa y la obligación de poner a disposición los recursos propios. En otras palabras, podemos afirmar que ambas obligaciones operan en planos diferentes (relaciones deudor-Estado y relaciones Estados miembros-UE) y que ninguna de ellas puede ser alegada como pretexto para incumplir la otra. El TJUE señala a favor del respeto del derecho de defensa el hecho de que el CAC no impide que el deudor pueda oponerse a una decisión de las autoridades aduaneras formulando cuantas alegaciones estime oportunas y la posibilidad de ampliar el plazo de contracción hasta un máximo de catorce días en situaciones especiales (*Kamino y Datema*, aps. 52 y 53). El Abogado General destaca en este sentido los cambios que introduce el Reglamento n.º 952/2013 por el que se aprueba el nuevo Código aduanero de la Unión (CAU), por lo que parece que el propio legislador es consciente de la dificultad que supone para los Estados miembros oír al interesado antes de la contracción del importe de los derechos aduaneros (aps. 56 y 57 de las Conclusiones). Con la nueva regulación se establece la necesidad de que el interesado sea oído antes de que se adopte una decisión en su contra y se amplía a catorce días el plazo general para proceder a la contracción (arts. 22.6 y 105.3 CAU).

La segunda de las alegaciones del Gobierno neerlandés se basa en la posibilidad que tienen los interesados de hacer valer sus argumentos en una fase posterior de reclamación administrativa. La pregunta que debemos plantearnos es si hay una vulneración del derecho de defensa cuando, a pesar de no haber trámite de alegaciones previo la liquidación, existe la posibilidad de ser oído en el recurso que se presente en vía administrativa frente a dicha liquidación. La respuesta del TJUE a esta cuestión debemos analizarla a la luz de la doctrina *Texdata Software* antes citada (recaída en un asunto no tributario), en cuya virtud, la imposición de una sanción sin posibilidad de ser oído no vulnera el derecho de defensa siempre que exista la posibilidad de interponer un recurso contra la sanción que suspenda inmediatamente la misma y dé lugar al inicio de un procedimiento de reclamación en el que se garantice el derecho a ser oído. Esta jurisprudencia tiene en cuenta la posibilidad que existe en tales casos de revertir las consecuencias desfavorables de una decisión cuando, a pesar de no ser previamente oído, se suspende automáticamente la ejecución mediante la interposición de un recurso. Pues bien, ni la normativa neerlandesa aplicable en *Kamino y Datema* ni las propias disposiciones del CAC contemplan una suspensión automática de la ejecución de la liquidación. El Derecho interno neerlandés exige una solicitud previa para proceder a la suspensión y el artículo 244 del CAC indica que la interposición de un recurso no suspende automáticamente la ejecución de una liquidación, salvo en dos supuestos: a) cuando haya motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera y b) cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado. Así, en el ámbito aduanero, el recurso no tiene efectos suspensivos inmediatos en todos los casos y por tanto no impide automáticamente la ejecución de la liquidación. Esta es la diferencia principal entre el recurso contra las liquidaciones aduaneras que se analiza en *Kamino y Datema* y el recurso que se presentó en el marco del Derecho de sociedades en *Texdata Software*.

Por ello, cuando la suspensión de la liquidación se restringe o limita a determinados casos, como sucede en el artículo 244 del CAC, no se garantiza que los efectos negativos que puedan derivarse de la inobservancia del trámite de audiencia queden totalmente remediados y, en consecuencia, no se respeta el derecho de defensa. La aplicación de la jurisprudencia *Texdata Software* al ámbito de las liquidaciones aduaneras confirma que, para garantizar el principio de respeto del derecho de defensa, debe existir una fase de alegaciones previa cuando la interposición de un recurso frente a la liquidación no conlleve automáticamente en todos los casos la suspensión de la ejecución. Esta jurisprudencia suscita no obstante algunas dudas, como por ejemplo, qué sucede si está prevista una suspensión automática pero es necesario para ello aportar garantías o, siendo la suspensión automática sin necesidad de garantías, qué sucede si el interesado no presenta la reclamación. Consideramos que en tales casos no podría remediarse la ausencia de una fase previa de alegaciones y se produciría una vulneración del derecho de defensa al no haber existido la posibilidad de subsanar los efectos de tal irregularidad en una fase posterior.

### 3.3. LA AUTONOMÍA DE LOS ESTADOS MIEMBROS PARA REGULAR LAS CONDICIONES QUE GARANTICEN EL RESPETO DEL DERECHO DE DEFENSA Y DETERMINAR LAS CONSECUENCIAS DE SU VULNERACIÓN: ¿LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A SER OÍDO CONLLEVA LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN IMPUGNADA?

*Kamino y Datema* confirman una importante línea jurisprudencial que se ha ido consolidando en asuntos de ámbito diferente (*G. y R.*) y que ahora se aplica al ámbito particular de las liquidaciones aduaneras. Esta jurisprudencia parte básicamente de dos planteamientos. Por un lado, se reconoce la autonomía del Derecho nacional para regular las condiciones que garanticen el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su violación en el marco de los principios de equivalencia (que las reglas adoptadas sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables) y efectividad (que no se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión). Por otro, se confirma que la vulneración del derecho de defensa (específicamente del derecho a ser oído) solamente da lugar a la anulación de la decisión si el procedimiento administrativo hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (*Kamino y Datema*, ap. 79 y jurisprudencia allí citada). Esto significa que cuando el juez nacional deba valorar si el incumplimiento del derecho de defensa provoca la anulación de la liquidación, puede tener en cuenta si se habría llegado a un resultado diferente en caso de respetar dicho derecho.

La doctrina ha considerado que se trata de una jurisprudencia poco garantista al supeditar la anulación de la liquidación al hecho de haber podido conseguir un resultado diferente de no haber existido la irregularidad, lo que solo sucederá cuando en el recurso posterior se desvirtúe la liquidación inicialmente adoptada por la Administración (HERRERA MOLINA y GOROSPE OVIEDO). No parece que esta sea la situación en los procedimientos controvertidos que se plantean en *Kamino y Datema*, en los que los propios interesados reconocieron que el procedimiento de reclama-

ción no habría llevado a un resultado diferente si hubieran sido oídos antes de que se adoptara la decisión controvertida, dado que no se cuestionaba la clasificación arancelaria realizada por las autoridades aduaneras. De este modo, se confirma una importante jurisprudencia que podríamos considerar pragmática en el sentido de que se centra más en el resultado material del procedimiento que en el mero incumplimiento de las formalidades (aunque estas sean derechos fundamentales). Así, la vulneración del derecho a ser oído no conlleva automáticamente la anulación de la liquidación impugnada, sino que para ello es necesario que, en fase de recurso, se ponga de manifiesto que se habría podido llegar a un resultado diferente si el interesado hubiera sido oído en su momento. Este planteamiento es conforme con la afirmación de que los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas. El TJUE ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones que los derechos fundamentales admiten excepciones basadas en el interés general y que las consecuencias jurídicas de su vulneración deben apreciarse en función de los efectos que la misma haya podido tener en el procedimiento.

Por otra parte, resulta llamativo que el TJUE no se haya referido en el presente caso a la jurisprudencia *Global Trans Lodzhistik* [STJUE de 13 de marzo de 2014, *Global Trans Lodzhistik*, C-29/13 y C-30/13 (NFJ053772)], recaída igualmente en un asunto sobre la aplicación del derecho de defensa en el ámbito aduanero. En *Global Trans Lodzhistik* el TJUE se pronunció sobre la posibilidad de admitir un recurso judicial sin haber presentado previamente un recurso administrativo cuando se hubiera vulnerado el derecho a ser oído. Como ya tuvimos ocasión de exponer (MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA), en *Global Trans Lodzhistik* se afirmó que la vulneración del derecho de la persona interesada a ser oída provocaba que la decisión fuera ilegal y, por tanto, susceptible de recurso directo ante una autoridad judicial independiente. Por otra parte, en relación con los efectos de la anulación, el TJUE señaló que el CAC no contenía ninguna disposición al respecto y era, por tanto, una cuestión que correspondía determinar a cada Estado miembro en virtud de la autonomía procedimental que les confiere el artículo 245 del CAC y siempre dentro de los límites de los principios de equivalencia y efectividad. Esta respuesta implica que el juez nacional es quien tiene que decidir, con base en dichos principios y las circunstancias particulares del caso, si está obligado a resolver un recurso sobre una decisión que se ha adoptado vulnerando el derecho de defensa o si, por el contrario, puede devolver el litigio a las autoridades administrativas. Consideramos que la sentencia *Global Trans Lodzhistik* debe ser tenida en cuenta en relación con la sentencia que ahora comentamos, pues en ella ya se apuntó el efecto directo que podía tener el derecho de defensa y las consecuencias sobre la anulación de las liquidaciones que hubieran sido adoptadas vulnerando el mismo.

En conclusión, el presente caso es una muestra de cómo la jurisprudencia que ha ido elaborando el TJUE sobre el derecho de defensa en otros ámbitos del Derecho de la Unión (no tributarios) resulta igualmente aplicable a los procedimientos tributarios y, específicamente, al ámbito aduanero. Del mismo modo, la jurisprudencia que sobre la aplicación del derecho de defensa se está planteando en relación con las liquidaciones aduaneras resulta trasladable a otros procedimientos administrativos, por lo que se confirma una interpretación uniforme del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables en los interesados, con independencia del ámbito material en que los mismos resulten aplicables.

El TJUE se ha vuelto a pronunciar recientemente sobre el derecho de defensa en el ámbito aduanero, en esta ocasión en relación con los medios de prueba, confirmando la autonomía procesal de los Estados miembros siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad [STJUE de 23 de octubre de 2014, *Unitrading*, C-437/13 (NFJ056156)]. El Derecho aduanero es, por tanto, un terreno abonado para la aplicación y futuro desarrollo de esta jurisprudencia.

---

## Bibliografía

GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17.

GOROSPE OVIEDO, J. I. [2014]: «El TJUE declara la vulneración del derecho de defensa y la admisibilidad de un recurso jurisdiccional sin recurso administrativo previo frente a una rectificación del valor en aduana», *RCyT. CEF*, núm. 375.

HERRERA MOLINA, P. M. [2014]: «Respeto al "derecho de defensa" en el ámbito aduanero (Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los as. acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International)», *ECJ Leading Cases*, 12 de marzo de 2014 (<http://ecjleadingcases.wordpress.com>).

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. y GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164.