

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089834

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de junio de 2023

Sala 5.^a

Asunto n.º C-640/21

SUMARIO:

Aduanas. *Invalidación de una declaración en aduana. Cantidad excedentaria de mercancías descubierta tras la concesión del levante de las mercancías.* De acuerdo con el art. 173 del Código aduanero de la UE la rectificación de una declaración en aduana no puede autorizarse en ningún caso si la rectificación solicitada permite utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella. En el supuesto de que el declarante compruebe, tras haber presentado su declaración en aduana y tras la concesión del levante, que una cantidad excedentaria con respecto a las mercancías que fueron contempladas originalmente en esa declaración también debería haber sido objeto de dicha declaración. La obligación de los declarantes de facilitar en sus declaraciones información exacta e íntegra desempeña un papel esencial en el buen funcionamiento de los controles aduaneros y en la lucha contra el fraude y las irregularidades. Por lo tanto, es coherente con la persecución de este objetivo que las posibilidades de rectificación de las declaraciones en aduana estén estrictamente limitadas y los controles aduaneros son inherentes a la consecución de ese objetivo. El concepto de «mercancías distintas de las contempladas originalmente en una declaración en aduana», debe interpretarse en el sentido de que incluye una cantidad de mercancías excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial. Los arts.173 y 174 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que no son aplicables en el supuesto de que el declarante compruebe, tras haber presentado su declaración en aduana y tras la concesión del levante, que una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a la contemplada originalmente en esa declaración también debería haber sido objeto de dicha declaración, puesto que por una parte, no puede admitirse una solicitud de rectificación de una declaración en aduana, sobre la base de la primera de estas disposiciones, cuando tiene por objeto modificar esa declaración con el fin de utilizarla para una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a aquella que menciona, y por otra parte, no puede admitirse una solicitud de invalidación de una declaración en aduana, sobre la base de la segunda de estas disposiciones, cuando esa solicitud se ha presentado después de que se haya procedido al levante de las mercancías y no se está ante alguno de los casos determinados por la Comisión con arreglo al art. 175 de ese código. Cuando las autoridades aduaneras aplican, en un caso como el del litigio principal, una normativa nacional que debe ser conforme con los principios generales del Derecho de la UE-, en especial el principio de proporcionalidad, deben tener en cuenta, tanto para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida como para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias. Por ello, el código aduanero de la Unión, en particular sus arts. 42, 139. 1, y 158.1, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un declarante compruebe, tras la concesión del levante, que la cantidad de mercancías importadas es mayor que la que figura en su declaración en aduana, estará obligado a presentar una nueva declaración por la cantidad excedentaria. Si, en el caso de tal declaración extemporánea, las autoridades aduaneras han de aplicar una normativa nacional que establece sanciones de conformidad con el art. 42 de ese código, deberán tener en cuenta, para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida y para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias.

PRECEPTOS:

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión), arts. 5, 15, 42, 139, 158, 173, 174 y 175.

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 (Completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013), art. 148.

PONENTE:

Don D. Gratsias.

En el asunto C-640/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 25 de agosto de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 2021, en el procedimiento entre

SC Zes Zollner Electronic SRL

y

Direcția Regională Vamală Cluj — Biroul Vamal de Frontieră Aeroport Cluj-Napoca,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias (Ponente), M. Ilešič, I. Jarukaitis y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. M. Kriisa, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia, F. Clotuche-Duvieusart y F. Moro, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de enero de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 173 y 174 del 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 (DO 2013, L 269, p. 1; corrección de errores en DO 2017, L 7, p. 23; en lo sucesivo, «código aduanero de la Unión»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Zes Zollner Electronic SRL (en lo sucesivo, «ZZE»), una empresa rumana, y la Direcția Regională Vamală Cluj — Biroul Vamal de Frontieră Aeroport Cluj-Napoca (Dirección Regional de Aduanas de Cluj — Oficina Fronteriza de Aduanas del Aeropuerto de Cluj-Napoca, Rumanía), en relación con la decisión de esta última de imponer a ZZE una multa por haber sustraído al control aduanero 5 000 unidades de circuitos electrónicos integrados y el pago de un importe igual al valor en aduana de esas mercancías, más los derechos de importación y otros derechos devengados.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Reglamento (CEE) n.º 2913/92

3. El artículo 66 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), establecía:

«1. Las autoridades aduaneras, a solicitud del declarante, invalidarán una declaración ya admitida cuando el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración, o cuando, como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada.

Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de su intención de proceder a un examen de las mercancías, la solicitud de invalidación de la declaración solo se podrá admitir cuando ya se haya procedido al examen.

2. No se podrá proceder a la invalidación de la declaración después de la concesión del levante de mercancías, salvo en los casos definidos de conformidad con el procedimiento del Comité.

3. La invalidación de la declaración no tendrá ninguna consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes.»

Código aduanero de la Unión

4. El considerando 15 del código aduanero de la Unión tiene el siguiente tenor:

«La facilitación del comercio legítimo y la lucha contra el fraude exigen adoptar unos regímenes aduaneros y unos procedimientos simples, rápidos y uniformes. Por tanto, de conformidad con la Comunicación de la Comisión de 24 de julio de 2003 titulada “Un entorno simplificado y sin soporte de papel para el comercio y las aduanas” [COM(2003) 452 final], es oportuno simplificar la legislación aduanera para posibilitar el uso de las tecnologías e instrumentos modernos y para favorecer la aplicación uniforme de esa legislación y enfoques actualizados de control aduanero, contribuyendo así a sentar las bases de unos procedimientos de despacho sencillos y eficaces. [...]»

5. El artículo 5 de ese código, titulado «Definiciones», dispone en sus puntos 16, 26 y 33:

«A los efectos [de dicho] código, se entenderá por:

[...]

16) “régimen aduanero”: cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al código, a saber:

- a) despacho a libre práctica;
- b) regímenes especiales;
- c) exportación;

[...]

26) “levantamiento de las mercancías”: el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido;

[...]

33) “presentación en aduana”: la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros».

6. El artículo 15 del mismo código, titulado «Suministro de información a las autoridades aduaneras», dispone en su apartado 2:

«Toda persona que presente [...] una declaración en aduana [...] será responsable de lo siguiente:

- a) la exactitud e integridad de la información que contenga la declaración [...]
- b) la autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos de la declaración [...]
- c) en su caso, el cumplimiento de todas las obligaciones derivadas del régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías o de la realización de las operaciones que se hayan autorizado.

Lo dispuesto en el párrafo primero se aplicará también al suministro de cualquier información en cualquier otra forma exigida por las autoridades aduaneras o comunicada a estas.

[...]»

7. A tenor del artículo 42 de dicho código, titulado «Imposición de sanciones»:

«1. Cada Estado miembro establecerá sanciones en caso de incumplimiento de la legislación aduanera. Dichas sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.

2. Cuando se impongan sanciones administrativas, estas podrán adoptar, *inter alia*, una o ambas de las dos formas siguientes:

- a) una carga pecuniaria impuesta por las autoridades aduaneras, incluido, cuando proceda, un pago suplementario que sustituya a la sanción penal aplicable;
- b) la revocación, suspensión o modificación de cualquier autorización de la que goce la persona sancionada.

[...]»

8. El artículo 139 del código aduanero de la Unión, titulado «Presentación de las mercancías en aduana», establece en sus apartados 1 y 7:

«1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión [Europea] serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada a cualquier aduana designada [...]

[...]

7. Las mercancías presentadas en aduana no serán retiradas del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras.»

9. El artículo 158 de ese código, titulado «Declaración en aduana de mercancías y vigilancia aduanera de las mercancías de la Unión», establece en su apartado 1:

«Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate.»

10. El artículo 172 de dicho código, titulado «Admisión de una declaración en aduana», tiene el siguiente tenor:

«1. Las declaraciones en aduana que cumplan las condiciones establecidas en el presente capítulo serán admitidas inmediatamente por las autoridades aduaneras, siempre que las mercancías a las que se refieran hayan sido presentadas en aduana.

2. Salvo disposición contraria, la fecha de admisión de la declaración en aduana por las autoridades aduaneras será la fecha que deberá utilizarse para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías y para cualesquiera otras formalidades de importación o exportación.»

11. El artículo 173 del mismo código, titulado «Rectificación de una declaración en aduana», dispone:

«1. Podrá permitirse al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más de los datos de la declaración en aduana después de que esta haya sido admitida por la aduana. La rectificación no permitirá utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

2. No se permitirá dicha rectificación cuando sea solicitada después de que las autoridades aduaneras:

- a) hayan informado al declarante de que desean examinar las mercancías;
- b) hayan comprobado la inexactitud de los datos de la declaración en aduana;
- c) o hayan autorizado el levante de las mercancías.

3. Previa solicitud del declarante en un plazo de tres años a partir de la fecha de la admisión de la declaración en aduana, podrá permitirse la rectificación de la declaración en aduana tras el levante de las mercancías para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate.»

12. A tenor del artículo 174 de dicho código, titulado «Invalidación de una declaración en aduana»:

«1. Las autoridades aduaneras, a solicitud del declarante, invalidarán una declaración en aduana ya admitida en cualquiera de los siguientes casos:

- a) cuando se hayan cerciorado de que las mercancías van a incluirse inmediatamente en otro régimen aduanero;
- b) cuando se hayan cerciorado de que, como consecuencia de circunstancias especiales, la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero para el que fueron declaradas ya no está justificada.

No obstante, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante acerca de su intención de examinar las mercancías, no se aceptará una solicitud de invalidación de la declaración en aduana antes de que haya tenido lugar el examen.

2. Salvo que se disponga lo contrario, la declaración en aduana no será invalidada después de que se haya procedido al levante de las mercancías.»

13. El artículo 175 del mismo código, titulado «Delegación de poderes», establece:

«Se otorgan a la Comisión [Europea] los poderes para adoptar actos delegados, con arreglo al artículo 284, con el fin de determinar los casos en que la declaración en aduana se invalida tras el levante de las mercancías, según dispone el artículo 174, apartado 2.»

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446

14. El artículo 148 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento n.º 952/2013 con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO 2015, L 343, p. 1; corrección de errores en DO 2017, L 101, p. 164), adoptado, en particular, a la vista del artículo 175 del código aduanero de la Unión, dispone lo siguiente:

«1. Cuando se haya demostrado que las mercancías han sido declaradas por error para un régimen aduanero en virtud del cual nazca una deuda aduanera de importación en lugar de ser declaradas para otro régimen aduanero, la declaración en aduana será invalidada después de que se haya procedido al levante de las mercancías, a petición motivada del declarante, si se cumplen las condiciones siguientes:

[...]

2. Cuando se haya demostrado que las mercancías han sido declaradas por error en lugar de otras mercancías para un régimen aduanero en virtud del cual nace una deuda aduanera de importación, la declaración en aduana será invalidada después de que se haya procedido al levante de las mercancías, a petición motivada del declarante, si se cumplen las condiciones siguientes:

[...]

3. Cuando mercancías que hayan sido vendidas en virtud de un contrato a distancia, tal como se define en el artículo 2, [punto] 7, de la Directiva 2011/83/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2011, sobre los derechos de los consumidores, por la que se modifican la Directiva 93/13/CEE del Consejo y la Directiva 1999/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan la Directiva 85/577/CEE del Consejo y la Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO 2011, L 304, p. 64), hayan sido despachadas a libre práctica y sean devueltas, la declaración en aduana se invalidará tras el levante de las mercancías, previa solicitud debidamente justificada del declarante, si se cumplen las condiciones siguientes:

[...]

4. Además de los casos a que se refieren los apartados 1, 2 y 3, las declaraciones en aduana se invalidarán tras el levante de las mercancías, previa solicitud debidamente justificada del declarante, en cualquiera de los casos siguientes:

a) cuando las mercancías hayan sido despachadas para exportación, reexportación o perfeccionamiento pasivo y no hayan salido del territorio aduanero de la Unión;

b) cuando las mercancías hayan sido declaradas por error para un régimen aduanero aplicable a las mercancías no pertenecientes a la Unión y su estatuto aduanero de mercancías de la Unión se haya demostrado posteriormente mediante un T2L, un T2LF o un manifiesto aduanero de mercancías;

c) cuando las mercancías hayan sido declaradas por error en más de una declaración en aduana;

d) cuando se conceda una autorización con efecto retroactivo de conformidad con el artículo 211, apartado 2, del Código;

e) cuando se hayan incluido mercancías de la Unión en el régimen de depósito aduanero de conformidad con el artículo 237, apartado 2, del Código y ya no puedan ser incluidas en dicho régimen de conformidad con el artículo 237, apartado 2, del Código;

[...]».

Derecho rumano

15. Con arreglo al artículo 68 de la Ley n.º 86/2006 privind Codul vamal al României (Ley n.º 86/2006 relativa al código aduanero rumano) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 350 de 19 de abril de 2006; en lo sucesivo, «código aduanero rumano»), en su versión aplicable en el momento de producirse los hechos del litigio principal, las mercancías, con el acuerdo de la autoridad aduanera, podían ser examinadas o ser objeto de una toma de muestras, previa petición, con el fin de asignar un destino aduanero.

16. El artículo 100 del código aduanero rumano dispone:

«1. La autoridad aduanera podrá, de oficio o a instancia del declarante, en un plazo de cinco años a partir de la concesión del levante, rectificar la declaración en aduana.

2. En el plazo señalado en el apartado 1, la autoridad aduanera controlará todos los documentos, registros e inscripciones relativos a las mercancías despachadas en aduana o a las operaciones comerciales posteriores relativas a tales mercancías. El control podrá realizarse ante el declarante, ante cualquier otra persona directa o indirectamente interesada profesionalmente en dichas operaciones o ante cualquier otra persona que posea dichos documentos o que disponga de datos relacionados con ellos. También podrá efectuarse un control físico de las mercancías, si estas todavía existen.

3. En caso de que, a raíz de un nuevo control de la declaración o de un control *a posteriori*, se compruebe que las disposiciones que regulan el régimen aduanero en cuestión han sido aplicadas sobre la base de información inexacta o incompleta, la autoridad aduanera adoptará las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta la nueva información de que disponga.

4. La autoridad aduanera establecerá el modelo de documento requerido para regularizar la situación y las instrucciones para cumplimentarlo.

5. Cuando se compruebe que ha nacido una deuda aduanera o que se han efectuado pagos en exceso, la autoridad aduanera adoptará las medidas necesarias para recuperar los importes que falten o reembolsar los pagos en exceso con arreglo a las disposiciones legales.

6. En el marco del control *a posteriori* de las declaraciones, la autoridad aduanera determinará, conforme al apartado 3, los pagos en exceso o insuficientes relativos a otros impuestos y tributos adeudados al Estado por las operaciones aduaneras, y adoptará medidas para recuperar los importes insuficientes que se hayan detectado. Los pagos en exceso correspondientes a esos tributos e impuestos serán reembolsados con arreglo a las normas legales que los regulan.

7. En el supuesto de que la infracción de la normativa aduanera constituya una infracción administrativa o una infracción penal, la autoridad aduanera estará obligada, según sea el caso, a imponer sanciones por infracción administrativa o a remitir el asunto a las autoridades competentes para llevar a cabo las actuaciones penales.

8. La declaración en aduana admitida y registrada, así como el documento mencionado en el apartado 4, constituirán un título de crédito.»

17. Según el artículo 653, apartado 1, letra a), de la Hotărârea Guvernului n.º 707/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României (Decreto del Gobierno n.º 707/2006, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del código aduanero rumano), de 7 de junio de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 520 de 15 de junio de 2006; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación del código aduanero rumano»), la sustracción al control aduanero de cualquier bien o mercancía que deba incluirse en un régimen aduanero constituye una infracción administrativa sancionada con una multa de 3 000 a 8 000 leus rumanos (RON). Además, en ese caso, los bienes serán decomisados.

18. El artículo 654 del Reglamento de aplicación del código aduanero rumano dispone que, en el caso de la infracción administrativa prevista en el artículo 653, apartado 1, letra a), del mismo Reglamento, si las mercancías ya no pueden identificarse, el infractor deberá pagar un importe equivalente a su valor en aduana, más los derechos de importación y otros derechos devengados legalmente correspondientes a los impuestos y tributos determinados en el momento del despacho a libre práctica de las mercancías, y esta medida tendrá, para la extinción de la deuda aduanera, el mismo efecto jurídico que el decomiso de las mercancías.

19. De conformidad con el artículo 655 de dicho Reglamento de aplicación, los hechos contemplados en los artículos 651 a 653 del propio Reglamento constituyen infracciones administrativas si no se cometen en condiciones tales que, según la ley penal, constituyan infracciones penales.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20. ZZE realizó dos pedidos a una sociedad suiza por una cantidad total de 10 000 circuitos electrónicos integrados. Esta sociedad emitió, a estos efectos, dos facturas, a saber, por una parte, la factura n.º VFE19-03168, de 2 de julio de 2019, que corresponde a 5 000 unidades y un importe de 4 950 euros, y, por otra parte, la factura n.º VFE19-03169, de 2 de julio de 2019, que corresponde también a 5 000 unidades y un importe de 4 950 euros. El transporte de las mercancías en cuestión fue efectuado por una empresa que prestaba servicios de mensajería.

21. El 4 de julio de 2019, ZZE recibió la declaración de importación relativa a la carta de porte aéreo n.º 1Z3022056899895681, por un paquete con un peso de 2,7 kilogramos y de un importe declarado por el proveedor de 4 950 euros. Sobre la base de este documento, en la Oficina Fronteriza de Aduanas del Aeropuerto de Cluj-Napoca únicamente se declararon las mercancías de la factura n.º VFE19-03169 de 2 de julio de 2019, que incluye los gastos de transporte.

22. Al recibir el envío en Satu Mare (Rumanía), los empleados de ZZE comprobaron que el paquete contenía el doble de la cantidad indicada en la factura n.º VFE19-03169 de 2 de julio de 2019 y que el proveedor había emitido, ese mismo día, la factura n.º VFE19-03168, que no se había tenido en cuenta en la declaración efectuada a las autoridades aduaneras.

23. Así, el 9 de julio de 2019, ZZE presentó ante la Oficina Fronteriza de Aduanas del Aeropuerto de Cluj-Napoca una solicitud para que se subsanara la irregularidad detectada mediante la adopción, por las autoridades aduaneras, de una decisión que regularizase la situación y determinara las obligaciones aduaneras pertinentes.

24. El 2 de septiembre de 2019, la autoridad aduanera competente emitió un acta según la cual ZZE había sustraído intencionadamente al control aduanero los bienes correspondientes a la factura n.º VFE19-03168 de 2 de julio de 2019. Así pues, le impuso a esta última una multa por importe de 3 000 RON por haber cometido la infracción administrativa contemplada en el artículo 653, apartado 1, letra a), del Reglamento de aplicación del código aduanero rumano, así como una sanción complementaria por importe de 27 839 RON en virtud del artículo 654 de dicho Reglamento.

25. ZZE impugnó esa acta ante los órganos jurisdiccionales rumanos.

26. En primera instancia, la Judecătoria Cluj-Napoca (Tribunal de Primera Instancia de Cluj-Napoca, Rumanía) desestimó el recurso interpuesto por ZZE. Según ese órgano jurisdiccional, la infracción contemplada en el artículo 653, apartado 1, letra a), del Reglamento de aplicación del código aduanero rumano puede cometerse tanto intencionadamente como por negligencia. El hecho de que ZZE, algunos días después del levante de las mercancías que recibió, acudiera a la autoridad aduanera competente para regularizar su situación no puede constituir una causa de exclusión del carácter ilícito de los hechos imputados.

27. Además, ese órgano jurisdiccional consideró que el artículo 173 del código aduanero de la Unión no es aplicable en el caso de autos, ya que, conforme a este precepto, no es posible rectificar una declaración en aduana cuando la rectificación pudiera permitir utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

28. En cuanto a la multa impuesta a ZZE, el tribunal de primera instancia consideró que se trataba de la multa mínima contemplada por la ley y que era proporcionada al grado de peligrosidad social concreta de los hechos. Consideró, además, que la sanción complementaria impuesta a ZZE en virtud del artículo 654 del Reglamento de aplicación del código aduanero rumano era adecuada. Más concretamente, ese órgano jurisdiccional de primera instancia tuvo en cuenta el hecho de que, considerado el lapso de tiempo transcurrido entre la fecha en la que las mercancías controvertidas fueron sustraídas al control aduanero y aquella en la que se acudió a la autoridad aduanera, y dado que, durante el año 2019, ZZE había realizado otras ocho importaciones de mercancías del mismo tipo procedentes del mismo proveedor, la recurrente en el litigio principal no estaba segura de que las mercancías sustraídas al control aduanero pudieran ser identificadas todavía. Además, ZZE podría haber presentado las mercancías en cuestión después de acudir a las autoridades, pero no lo hizo.

29. ZZE interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía), el órgano jurisdiccional remitente.

30. Este señala que las autoridades aduaneras y los órganos jurisdiccionales rumanos han adoptado enfoques distintos acerca de la interpretación del artículo 173 del código aduanero de la Unión y, en particular, de su apartado 3, lo cual, a su juicio, viola el principio de seguridad jurídica. Estima que, si el artículo 173 de dicho código no fuera aplicable en un asunto como el controvertido en el litigio principal, debería existir, no obstante, otro medio legal para rectificar un error como el que la recurrente en el litigio principal afirma haber cometido, a saber, la vía contemplada en el artículo 174 de dicho código u otro medio procedimental que no implique sanciones graves y que puedan disuadir a la recurrente de cumplir la normativa vigente.

31. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente subraya, invocando las circunstancias del litigio principal descritas en los apartados 20 a 23 de la presente sentencia, que ZZE no actuó de mala fe.

32. En estas circunstancias, el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Cuando el [destinatario de las mercancías] compruebe la existencia de una diferencia por exceso con respecto a la contemplada originalmente en la declaración en aduana, ¿es aplicable el artículo 173 o el artículo 174 del [código aduanero de la Unión]?

2) La expresión “mercancías distintas de las contempladas originalmente en [la declaración en aduana]”, en el sentido del artículo 173 del [código aduanero de la Unión], ¿hace referencia a otras mercancías desde el punto de vista cuantitativo, cualitativo o desde ambos puntos de vista?

3) Cuando se identifique una diferencia cuantitativa por exceso con respecto a las mercancías contempladas en la declaración en aduana, ¿tiene el [destinatario de las mercancías] a su disposición alguna vía procedimental, en el sentido del [código aduanero de la Unión], que le permita rectificar los errores sin que ello conlleve la imposición de medidas sancionadoras administrativas o penales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

33. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 173 y 174 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de que son aplicables en el supuesto de que el declarante compruebe, tras haber presentado su declaración en aduana y tras la concesión del levante, que una cantidad excedentaria con respecto a las mercancías que fueron contempladas originalmente en esa declaración también debería haber sido objeto de dicha declaración.

34. Por lo que respecta, en primer lugar, al artículo 173 del código aduanero de la Unión, su apartado 1 contempla la posibilidad de que el declarante solicite la rectificación de su declaración después de que haya sido admitida por la aduana, siempre que la rectificación solicitada no permita utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

35. Según el apartado 2 del mencionado artículo, no se permitirá dicha rectificación cuando sea solicitada después de que las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de que desean examinar las mercancías, después de que las autoridades aduaneras hayan comprobado la inexactitud de los datos de la declaración en aduana o después de que esas autoridades hayan autorizado el levante de las mercancías.

36. El apartado 3 del mismo artículo del código aduanero de la Unión recoge la posibilidad de que las autoridades aduaneras permitan la rectificación de una declaración en aduana tras el levante de las mercancías, previa solicitud del declarante y en un plazo de tres años a partir de la admisión de esa declaración, con el fin de que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate.

37. Así pues, de la lectura conjunta de los apartados 1 y 3 del artículo 173 del código aduanero de la Unión cabe deducir que la rectificación de una declaración en aduana no puede autorizarse en ningún caso si la rectificación solicitada permite utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella. Por consiguiente, para determinar si este artículo es aplicable al supuesto descrito en el apartado 33 de la presente sentencia, procede interpretar el concepto de «mercancías distintas de las contempladas originalmente en una declaración en aduana», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo.

38. Resulta preciso recordar que, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 16 de julio de 2020, Pfeifer & Langen, C-97/19, EU:C:2020:574, apartado 34 y jurisprudencia citada).

39. Por lo que atañe, en primer término, al tenor del artículo 173, apartado 1, última frase, del código aduanero de la Unión, debe señalarse que el empleo del adjetivo «distintas» hace que la formulación de esa disposición sea lo suficientemente amplia como para excluir cualquier rectificación relativa a mercancías que no hayan sido objeto de la declaración inicial, incluidas las mercancías que excedan cuantitativamente de las mercancías declaradas. En efecto, aunque las mercancías de que se trate sean cualitativamente idénticas a las mercancías objeto de esa declaración, tal cantidad excedentaria corresponde a mercancías que, precisamente, no fueron contempladas originalmente en dicha declaración en aduana.

40. En segundo término, una interpretación estricta del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión que excluya la posibilidad de una rectificación respecto de las mercancías que representen una cantidad excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial queda corroborada por el contexto en el que se inscribe esta disposición y de la que forma parte el apartado 3 de dicho artículo 173. Es cierto que ese apartado 3 recoge la posibilidad de rectificar una declaración en aduana tras la concesión del levante, pero únicamente «para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate». A este respecto, en la medida en que una mercancía solo puede considerarse incluida en tal régimen después de haber sido declarada, el artículo 173 del código aduanero de la Unión puede referirse únicamente a las mercancías puestas en conocimiento de las autoridades aduaneras mediante la declaración en aduana cuya rectificación se solicita. Ahora bien, este no es el caso de una cantidad de mercancías excedentaria en relación con la declarada originalmente.

41. Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el código aduanero de la Unión se basa en un sistema declarativo con el fin de limitar, en la medida de lo posible, las formalidades y controles aduaneros, evitando al mismo tiempo fraudes o irregularidades que puedan acarrear un perjuicio al presupuesto de la Unión. Debido a la importancia de las declaraciones previas para el buen funcionamiento de la Unión aduanera, el código aduanero de la Unión exige a los declarantes, en su artículo 15, que proporcionen información exacta e íntegra (sentencia de 9 de julio de 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, apartado 22 y jurisprudencia citada).

42. Esta obligación implica como corolario el principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida esta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por la normativa de la Unión en la materia (sentencia de 17 de septiembre de 2014, Baltic Agro, C-3/13, EU:C:2014:2227, apartado 43 y jurisprudencia citada).

43. Si bien este principio de irrevocabilidad se ve atenuado, en virtud del código aduanero de la Unión, por la posibilidad, prevista en el artículo 173 de este, de rectificar una declaración en aduana, no es menos cierto que esta posibilidad constituye una excepción a ese principio, que debe interpretarse de manera estricta.

44. Tal interpretación refleja, por otra parte, la voluntad del legislador de la Unión. En efecto, como se desprende de una comparación del artículo 173, apartado 3, del código aduanero de la Unión tal como fue adoptado por ese legislador con el texto que la Comisión había propuesto a este respecto en el artículo 149 de la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión [COM(2012) 64 final], fue dicho legislador el que añadió al citado artículo 173 el requisito, recordado en el apartado 40 de la presente sentencia, de que tal rectificación solo puede solicitarse tras el levante de las mercancías para que el solicitante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate, reflejando así su voluntad de restringir las posibilidades de rectificar las declaraciones en aduana.

45. En tercer término, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal, procede señalar que los mismos confirman una interpretación del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión que excluye la posibilidad de una rectificación respecto de las mercancías que representen una cantidad excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial, en particular el objetivo de la lucha contra el fraude, enunciado en el considerando 15 de ese código.

46. En efecto, por una parte, como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, la obligación de los declarantes de facilitar en sus declaraciones información exacta e íntegra desempeña un papel esencial

en el buen funcionamiento de los controles aduaneros y en la lucha contra el fraude y las irregularidades. Por lo tanto, es coherente con la persecución de este objetivo que las posibilidades de rectificación de las declaraciones en aduana estén estrictamente limitadas. Por otra parte, también se desprende de dicho considerando que los controles aduaneros son inherentes a la consecución de ese objetivo.

47. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de subrayar, en el marco de asuntos relativos a la revisión de declaraciones en aduana tras la concesión del levante, la importancia que se atribuye a la posibilidad de presentar las mercancías de que se trate y las dificultades que pueden derivarse del hecho de que ya no puedan ser presentadas, cuando los elementos que han de comprobarse requieren un control físico de las mercancías, como ocurre, en particular, con las modificaciones de la información relativa a los elementos materiales de dichas mercancías, como su naturaleza o sus características (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de octubre de 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, apartados 47 y 48, y de 16 de julio de 2020, *Pfeifer & Langen*, C-97/19, EU:C:2020:574, apartado 42 y jurisprudencia citada).

48. Tales consideraciones explican las razones por las que el legislador de la Unión, con el fin de garantizar la consecución del objetivo de lucha contra el fraude, pretendió, a través del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión, excluir, en cualquier caso, que la rectificación respecto de los elementos materiales de la declaración en aduana permita al declarante eludir la obligación inicial de declarar las mercancías de que se trate ante las autoridades aduaneras.

49. Habida cuenta de lo anterior, es preciso declarar que el concepto de «mercancías distintas de las contempladas originalmente en una declaración en aduana», en el sentido del artículo 173, apartado 1, de dicho código, debe interpretarse en el sentido de que incluye una cantidad de mercancías excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial.

50. Por lo tanto, el artículo 173 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no cabe admitir una solicitud de rectificación de una declaración en aduana cuando tenga por objeto modificar esa declaración con el fin de utilizarla para una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a aquella que menciona.

51. En lo que respecta, en segundo lugar, al artículo 174 del código aduanero de la Unión, este dispone que, en determinados casos contemplados en su apartado 1, las autoridades aduaneras podrán invalidar una declaración en aduana ya admitida. Tal como se consideraba al amparo del Reglamento n.º 2913/92, cuyo artículo 66 se reproduce en las disposiciones de este artículo 174, en caso de invalidación, se extinguirá la deuda aduanera resultante de la declaración invalidada y esta última caducará (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2020, *Pfeifer & Lange*, C-97/19, EU:C:2020:574, apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada).

52. Pues bien, como precisa el apartado 2 del artículo 174 de ese código, tal invalidación, «salvo que se disponga lo contrario», solo es posible antes de que se haya procedido al levante de las mercancías. Así pues, tras la concesión del levante, el citado artículo 174 no es, en principio, aplicable.

53. No obstante, el artículo 175 del código aduanero de la Unión otorga a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados con el fin de determinar los casos en que la declaración en aduana se invalida tras el levante de las mercancías, según dispone el artículo 174, apartado 2, de ese mismo código. Sobre la base, en particular, de esta disposición, la Comisión adoptó el Reglamento Delegado 2015/2446, que establece, en su artículo 148, los supuestos en los que se puede autorizar la invalidación de una declaración en aduana incluso después de que se haya procedido al levante de las mercancías. Pues bien, como resulta del propio tenor de esta disposición, las circunstancias controvertidas en el litigio principal no están comprendidas en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 148 del Reglamento Delegado 2015/2446, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

54. Habida cuenta de lo que acaba de exponerse, el artículo 174 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en un caso como el descrito en el apartado 33 de la presente sentencia, no cabe admitir una solicitud de invalidación de una declaración en aduana cuando esa solicitud se ha presentado después de que se haya procedido al levante de las mercancías y no se está ante alguno de los casos determinados por la Comisión con arreglo al artículo 175 de ese código.

55. A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que los artículos 173 y 174 del código aduanero de la Unión deben interpretarse en el sentido de

que no son aplicables en el supuesto de que el declarante compruebe, tras haber presentado su declaración en aduana y tras la concesión del levante, que una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a la contemplada originalmente en esa declaración también debería haber sido objeto de dicha declaración, puesto que:

- por una parte, no puede admitirse una solicitud de rectificación de una declaración en aduana, sobre la base de la primera de estas disposiciones, cuando tiene por objeto modificar esa declaración con el fin de utilizarla para una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a aquella que menciona, y
- por otra parte, no puede admitirse una solicitud de invalidación de una declaración en aduana, sobre la base de la segunda de estas disposiciones, cuando esa solicitud se ha presentado después de que se haya procedido al levante de las mercancías y no se está ante alguno de los casos determinados por la Comisión con arreglo al artículo 175 de ese código.

Tercera cuestión prejudicial

56. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando un declarante comprueba, tras la concesión del levante, que la cantidad de las mercancías importadas es mayor que la que figura en su declaración en aduana, puede regularizar su situación con arreglo a disposiciones de ese código distintas de sus artículos 173 y 174 sin que, en su caso, se le impongan sanciones.

57. A este respecto, procede señalar que, en ese supuesto, el declarante está obligado, en cualquier caso, en virtud de los artículos 139, apartado 1, y 158, apartado 1, de ese código, a declarar cualquier cantidad de mercancías excedentaria en relación con la contemplada en esa declaración. Sin embargo, dicho código no excluye que las autoridades aduaneras puedan, aun admitiendo tal declaración extemporánea, imponer sanciones a ese declarante por el incumplimiento de la legislación aduanera.

58. En efecto, de conformidad con el artículo 42, apartado 1, del mismo código, cada Estado miembro establecerá sanciones en caso de incumplimiento de la legislación aduanera, que serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.

59. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad de las sanciones a que se refiere el mencionado artículo 42 no es castigar eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino cualquier infracción de la legislación aduanera (sentencia de 4 de marzo de 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, apartado 45 y jurisprudencia citada).

60. A este respecto, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 4 de marzo de 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, apartado 42 y jurisprudencia citada).

61. En particular, las medidas administrativas o represivas permitidas por una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa y, además, no deben ser desproporcionadas con respecto a dichos objetivos (sentencia de 4 de marzo de 2020, Schenker, C-655/18, EU:C:2020:157, apartado 43 y jurisprudencia citada).

62. Por consiguiente, cuando las autoridades aduaneras aplican, en un caso como el del litigio principal, una normativa nacional que debe ser conforme con los principios recordados en los apartados 60 y 61 de la presente sentencia, deben tener en cuenta, tanto para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida como para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias.

63. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, el código aduanero de la Unión, en particular sus artículos 42, 139, apartado 1, y 158, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un declarante compruebe, tras la concesión del levante, que la cantidad de mercancías importadas es mayor que la que figura en su declaración en aduana, estará obligado a presentar una nueva declaración por la cantidad

excedentaria. Si, en el caso de tal declaración extemporánea, las autoridades aduaneras han de aplicar una normativa nacional que establece sanciones de conformidad con el artículo 42 de ese código, deberán tener en cuenta, para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida y para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias.

Costas

64. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) Los artículos 173 y 174 del 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,

deben interpretarse en el sentido de que

no son aplicables en el supuesto de que el declarante compruebe, tras haber presentado su declaración en aduana y tras la concesión del levante, que una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a la contemplada originalmente en esa declaración también debería haber sido objeto de dicha declaración, puesto que:

- por una parte, no puede admitirse una solicitud de rectificación de una declaración en aduana, sobre la base de la primera de estas disposiciones, cuando tiene por objeto modificar esa declaración con el fin de utilizarla para una cantidad de mercancías excedentaria con respecto a aquella que menciona, y
- por otra parte, no puede admitirse una solicitud de invalidación de una declaración en aduana, sobre la base de la segunda de estas disposiciones, cuando esa solicitud se ha presentado después de que se haya procedido al levante de las mercancías y no se está ante alguno de los casos determinados por la Comisión Europea con arreglo al artículo 175 de ese Reglamento.

2) El Reglamento n.º 952/2013, en particular sus artículos 42, 139, apartado 1, y 158, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un declarante compruebe, tras la concesión del levante, que la cantidad de mercancías importadas es mayor que la que figura en su declaración en aduana, estará obligado a presentar una nueva declaración por la cantidad excedentaria. Si, en el caso de tal declaración extemporánea, las autoridades aduaneras han de aplicar una normativa nacional que establece sanciones de conformidad con el artículo 42 de ese Reglamento, deberán tener en cuenta, para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida y para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.