

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 15 de abril de 2026**Sala Prejudicial**Asunto T-589/24***SUMARIO:**

Renta de aduanas. Exenciones, bonificaciones y otros beneficios. Régimen de perfeccionamiento pasivo. *Inclusión para la exportación en una aduana no designada en la autorización y situada en un Estado miembro distinto del que concedió dicha autorización.* La demandante exportó mercancías para perfeccionamiento pasivo a través de la aduana de un Estado miembro no incluida en la autorización y sin su consentimiento previo. Tras su transformación, solicitó la exención parcial de derechos al reimportar los productos, pese a que la autorización y las declaraciones fueron modificadas con posterioridad. El Tribunal recuerda que el régimen de perfeccionamiento pasivo exige autorización previa y control aduanero efectivo (arts. 84, 85 y 148 CAC), siendo las aduanas designadas en la autorización las únicas competentes para admitir las declaraciones (art. 496 RA). Dado su carácter excepcional, requiere cumplimiento estricto. En consecuencia, se excluye la exención cuando la exportación se realiza por una aduana no autorizada y sin consentimiento previo de los Estados miembros implicados (arts. 500 y 501 RA). La rectificación posterior de declaraciones no subsana este defecto ni puede ampararse en el art. 78 CAC, al no haberse cumplido los requisitos del régimen ni garantizado sus controles. El Tribunal concluye que las mercancías nunca fueron válidamente incluidas en el régimen, por lo que se frustraron sus objetivos de control. Bajo el Código Aduanero de la Unión, se mantiene la exigencia de autorización previa y designación de aduanas, sin posibilidad de efectos retroactivos de su modificación (arts. 211 y 173 CAU). Finalmente, descarta la aplicación de los arts. 150.2 CAC y 86.6 CAU, al no tratarse de un régimen válidamente constituido ni de los supuestos de deuda aduanera previstos en dichas normas.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-589/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 6 de agosto de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de octubre de 2024, en el procedimiento entre

A-GmbH

y

Hauptzollamt C,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial),

integrado, durante las deliberaciones, por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y la Sra. T. Pynnä y los Sres. J. Laitenberger, G. Hesse (Ponente) e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. P. Cullen, administrador;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 15 de noviembre de 2024, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra c), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 8 de septiembre de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

Síguenos en...



- en nombre de A-GmbH, por el Sr. K. Felderhoff, Rechtsanwalt, y por los Sres. P. Witte y H.-M. Wolffgang, asesores fiscales;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. S. Baeyens y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. B. Eggers y F. Moro, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 26 de noviembre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 84, apartado 1, letra b), quinto guion, 85, 145, apartado 1, y 150, apartado 2, 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; en lo sucesivo, «código aduanero comunitario»), y de los artículos 77, apartado 1, letra a), 86, apartado 6, 211, apartado 1, letra a), y 259, apartado 1, 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 A-GmbH y el Hauptzollamt C (Oficina Principal de Aduanas C, Alemania) en relación con la utilización por A-GmbH de una autorización de perfeccionamiento pasivo concedida por la Oficina Principal de Aduanas C para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo de mercancías de la Unión Europea en una aduana situada en los Países Bajos no designada en dicha autorización.

Marco jurídico

3 El código aduanero comunitario fue derogado y sustituido, a partir del 1 de mayo de 2016, por el código aduanero de la Unión. No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, el código aduanero comunitario sigue siendo aplicable a este último en la medida en que esos hechos se refieren al período comprendido entre el 29 de junio de 2015 y el 30 de abril de 2016.

Código aduanero comunitario

4 La sección 3 del capítulo 2 del título IV del código aduanero comunitario llevaba por título «Régimen de suspensión y regímenes aduaneros económicos». La parte A de esta sección contenía «disposiciones comunes a varios regímenes». Los artículos 84 y 85 de dicho código estaban incluidos en esa parte A.

5 El artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, del código aduanero comunitario establecía:

«1. En los artículos 85 a 90

[...]

b) Los términos «régimen aduanero económico» se entenderán referidos a los siguientes regímenes:

– [...]

– el perfeccionamiento pasivo.»

6 El artículo 85 del código aduanero comunitario establecía:

«La posibilidad de acogerse a cualquier régimen aduanero económico estará supeditada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras.»

7 El artículo 114, apartado 2, letra c), quinto guion, del código aduanero comunitario establecía:

«Se entenderá por:

[...]

c) “operaciones de perfeccionamiento”:

Síguenos en...

- [...]
- la transformación de mercancías».

8 A tenor del artículo 145 del código aduanero comunitario:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones específicas aplicables al sistema de intercambios estándar previsto en los artículos 154 a 159 y de lo dispuesto en el artículo 123, el régimen de perfeccionamiento pasivo permitirá exportar temporalmente mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero de la Comunidad para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y despachar a libre práctica, con exención total o parcial de los derechos de importación, los productos que resulten de esas operaciones.

[...]

3. Se entenderá por:

- a) “mercancías de exportación temporal”: aquellas incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo;
- b) “operaciones de perfeccionamiento”: aquellas a que se refieren los guiones primero, segundo y tercero de la letra c) del apartado 2 del artículo 114;
- c) “productos compensadores”: todos los productos que resulten de operaciones de perfeccionamiento;

[...]».

9 El artículo 148 del código aduanero comunitario establecía:

«La autorización solo se concederá:

[...]

b) cuando se considere posible determinar que los productos compensadores serán el resultado del aprovechamiento de las mercancías de exportación temporal. Los casos en los que puedan aplicarse excepciones a la presente letra b) y las condiciones en que dichas excepciones se aplicarán, se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité;

c) siempre y cuando la concesión del beneficio del régimen de perfeccionamiento pasivo no pueda perjudicar gravemente los intereses esenciales de los transformadores comunitarios (condiciones económicas).»

10 El artículo 150, apartado 2, del código aduanero comunitario establecía:

«La exención total o parcial de los derechos de importación establecida en el apartado 1 del artículo 151 no se concederá cuando no se cumpla una de las condiciones o de las obligaciones inherentes al régimen de perfeccionamiento pasivo, a no ser que se tenga constancia de que los incumplimientos no han tenido consecuencias reales sobre el funcionamiento correcto del régimen.»

Reglamento de aplicación

11 El artículo 1 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1192/2008 de la Comisión, de 17 de noviembre de 2008 (DO 2008, L 329, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), establecía:

«A efectos del presente Reglamento se entenderá por:

[...]

13. Autorización única: toda autorización para emplear uno de los procedimientos que se especifican a continuación en la que intervengan las Administraciones aduaneras de más de un Estado miembro:

- [...]

- regímenes aduaneros económicos, con arreglo al artículo 84, apartado 1, letra b), del [código aduanero comunitario], o

[...]».

Síguenos en...



12 El artículo 496, letra f), del Reglamento de aplicación define la «aduana de inclusión» como «la(s) aduana(s) indicada(s) en la autorización como habilitada(s) para aceptar declaraciones de inclusión en el régimen».

13 Con arreglo al artículo 500 del Reglamento de aplicación:

«1. Cuando se presente una solicitud de autorización única, su concesión estará supeditada al acuerdo previo de las autoridades competentes de conformidad con el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3.

2. En el caso de la importación temporal, la solicitud se presentará ante las autoridades aduaneras designadas a tal efecto sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 580.

En los demás casos la solicitud se presentará a las autoridades aduaneras del lugar donde se lleve la contabilidad principal del solicitante que permita llevar a cabo los controles de auditoría y donde se efectúen, al menos en parte, las operaciones de almacenamiento, perfeccionamiento, transformación o exportación temporal a las que se refiera la autorización.

[...]

3. Las autoridades aduaneras designadas de conformidad con el apartado 2 comunicarán la solicitud y el proyecto de autorización a las otras autoridades aduaneras interesadas, que acusarán recibo de dicha comunicación en el plazo de quince días.

Las otras autoridades aduaneras interesadas comunicarán sus objeciones en un plazo máximo de treinta días a partir de la fecha de recepción del proyecto de autorización. Cuando las objeciones se comuniquen dentro del plazo mencionado anteriormente y no se alcance ningún acuerdo al respecto, la solicitud de que se trate será denegada sobre la base de tales objeciones.

4. Las autoridades aduaneras podrán expedir la autorización correspondiente si en el plazo de treinta días no se han recibido objeciones al proyecto de autorización.

Dichas autoridades enviarán una copia de la autorización objeto de la consulta a todas las autoridades aduaneras interesadas.»

Código aduanero de la Unión

14 El artículo 26 del código aduanero de la Unión, titulado «Validez de las decisiones en toda la Unión», establece:

«A menos que el efecto de una decisión se limite a uno o varios Estados miembros, las decisiones relacionadas con la aplicación de la legislación aduanera serán válidas en todo el territorio aduanero de la Unión.»

15 El artículo 77 del código aduanero de la Unión, titulado «Despacho a libre práctica e importación temporal», tiene el siguiente tenor:

«1. Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;

[...].»

16 A tenor del artículo 79, apartado 1, del código aduanero de la Unión:

«Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

b) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión;

Síguenos en...



c) una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.»

17 A tenor del artículo 82, apartado 1, del código aduanero de la Unión:

«Respecto de las mercancías sujetas a derechos de exportación, nacerá una deuda aduanera de exportación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera para la salida de las mercancías;
- b) las condiciones con arreglo a las cuales se permitió la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de los derechos de exportación.»

18 El artículo 86 del código aduanero de la Unión, titulado «Reglas especiales para el cálculo del importe de los derechos de importación», establece en su apartado 6:

«Cuando la legislación aduanera conceda un tratamiento arancelario favorable o una franquicia o una exención total o parcial de los derechos de importación o de exportación, en virtud del artículo 56, apartado 2, letras d) a g), los artículos 203, 204, 205 y 208 o los artículos 259 a 262 del presente Reglamento, o en virtud del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras [(DO 2009, L 324, p. 23)], dicho tratamiento favorable, franquicia o exención se aplicarán asimismo en los casos de nacimiento de deuda aduanera en virtud de los artículos 79 u 82 del presente Reglamento, siempre que el incumplimiento que origine la deuda aduanera no constituya una tentativa de fraude.»

19 A tenor del artículo 173 del código aduanero de la Unión:

«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:

[...]

c) [...] 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.»

20 El artículo 211 del código aduanero de la Unión dispone:

«1. Se requerirá autorización de las autoridades aduaneras para lo siguiente:

a) la utilización de regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final;

[...]».

21 El artículo 259 del código aduanero de la Unión dispone:

«1. En el marco del régimen de perfeccionamiento pasivo, las mercancías de la Unión podrán exportarse temporalmente fuera del territorio aduanero de la misma a fin de ser objeto de operaciones de transformación. Los productos transformados resultantes de dichas transformaciones podrán ser despachados a libre práctica con exención total o parcial de derechos de importación previa solicitud del titular de la autorización o de cualquier otra persona establecida en el territorio aduanero de la Unión y que haya obtenido el consentimiento del titular de la autorización, siempre que se cumplan las condiciones de la autorización.

[...]

3. Las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual las mercancías exportadas temporalmente deberán ser reimportadas en el territorio aduanero de la Unión en forma de productos transformados y

Síguenos en...



despachadas a libre práctica para poder acogerse a la exención total o parcial de derechos de importación. Podrán conceder una ampliación del plazo por un tiempo razonable, previa solicitud, debidamente justificada, del titular de la autorización.»

Reglamento Delegado

22 El artículo 2, apartado 1, 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; en lo sucesivo, «Reglamento Delegado»), dispone:

«El intercambio y el almacenamiento de información requerida para las solicitudes y las decisiones estarán sujetos a los requisitos comunes en materia de datos establecidos en el anexo A.»

23 El capítulo 1 del título I del anexo A del Reglamento Delegado contiene un «Cuadro de requisitos en materia de datos». La columna 8b de ese cuadro («Solicitud y autorización de utilización del régimen de perfeccionamiento pasivo») contiene, frente al elemento de dato («E.D») 4/10 titulado «Aduana o aduanas de inclusión», la mención «A», que corresponde a un elemento de dato obligatorio, es decir, de los «datos que se exigen en todos los Estados miembros».

Reglamento de Ejecución

24 El artículo 261 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento n.º 952/2013 (DO 2015, L 343, p. 558; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), dispone:

«1. La autoridad aduanera competente tomará una decisión sobre la solicitud sin necesidad de consultar a las demás autoridades aduaneras interesadas tal como dispone el artículo 260 del presente Reglamento en cualquiera de los siguientes casos:

[...]

c) cuando la única actividad en la que intervengan diferentes Estados miembros sea una operación en la que la aduana de inclusión y la aduana de ultimación sean distintas;

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

25 El 1 de diciembre de 2014, la Oficina Principal de Aduanas C concedió a A-GmbH, la demandante en el litigio principal, una autorización de perfeccionamiento pasivo para la producción, en una sociedad establecida en Suiza, de aceite de cacahuete transformado resultante de operaciones de perfeccionamiento (en lo sucesivo, «autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo»).

26 La autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo designaba dos oficinas de aduanas alemanas (la Oficina de Aduanas W y la Oficina de Aduanas Z) como aduanas de inclusión, facultadas para aceptar las declaraciones de inclusión de las mercancías de exportación temporal en dicho régimen.

27 Entre junio de 2015 y septiembre de 2017, la demandante en el litigio principal adquirió en los Países Bajos aceite de cacahuete en crudo que fue despachado a libre práctica. Estas mercancías de la Unión fueron declaradas ante una oficina de aduanas de los Países Bajos para su exportación directa a Suiza, con el código de régimen aduanero 1000 (exportación definitiva sin régimen precedente). Tras las operaciones de perfeccionamiento en Suiza, la demandante en el litigio principal incluyó el producto transformado en el régimen de despacho a libre práctica en la Unión con el código de régimen aduanero 4000 (despacho a consumo con despacho a libre práctica simultáneo sin régimen precedente). Como valor en aduana, la demandante en el litigio principal declaró el coste de las operaciones de perfeccionamiento realizadas en Suiza y no el valor del aceite de cacahuete transformado importado.

28 La Oficina Principal de Aduanas C modificó, con efectos a partir del 16 de marzo de 2018, la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo añadiendo dicha oficina aduanera neerlandesa como aduana de inclusión de las mercancías de exportación temporal en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

29 Mediante liquidación de derechos de importación de 25 de julio de 2018, la Oficina Principal de Aduanas C procedió a la recaudación a posteriori de los derechos de aduana alegando que la demandante en el litigio principal no podía acogerse al régimen de perfeccionamiento pasivo debido a que no había

Síguenos en...



declarado las mercancías de la Unión con el código de régimen aduanero 2100 (exportación temporal en el marco de un régimen de perfeccionamiento pasivo sin régimen precedente) en una de las oficinas aduaneras alemanas designadas en la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

30 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra esa recaudación de los derechos efectuada por la Oficina Principal de Aduanas C. Por otra parte, solicitó a la oficina de aduanas neerlandesa que modificara las declaraciones de exportación de aceite de cacahuete crudo para incluir en dichas declaraciones el código de régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo (código 2100 en la casilla 37) y una referencia a la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo (casilla 44). Mediante liquidación de 5 de diciembre de 2018, la Oficina Principal de Aduanas C redujo el importe de los derechos que debían recaudarse a posteriori y desestimó el recurso en todo lo demás.

31 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), al que acudió la demandante en el litigio principal, declaró que esta no podía importar aceite de cacahuete transformado con exención parcial de derechos de importación sobre la base del artículo 145 del código aduanero comunitario al no haber hecho uso de la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo y al no haber incluido las mercancías de exportación temporal en dicho régimen.

32 Por una parte, dicho órgano jurisdiccional consideró que, aunque la Oficina Principal de Aduanas C esté, en principio, vinculada por las decisiones de la Administración de aduanas neerlandesa, la demandante en el litigio principal no disponía de las autorizaciones necesarias para poder acogerse a la exención parcial. Por otra parte, señaló que esta falta de autorizaciones no carecía de consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen de perfeccionamiento pasivo, en particular porque no había sido posible garantizar la identificación de las mercancías de que se trata. Por otra parte, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) consideró que la demandante en el litigio principal tampoco podía acogerse a una exención parcial sobre la base del artículo 212 bis del código aduanero comunitario, al que sustituyó el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión, ya que había incurrido en negligencia manifiesta.

33 En el marco de su recurso de casación interpuesto ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, la demandante en el litigio principal sostiene, en esencia, que el hecho de que las declaraciones de exportación se presentaran en una oficina de aduanas que no era competente en Alemania carecía de incidencia en la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo, máxime cuando la Oficina Principal de Aduanas C disponía de otros medios para asegurarse del cumplimiento de los requisitos de identificación de las mercancías de que se trata.

34 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que las decisiones de la oficina de aduanas neerlandesa relativas a la rectificación de las declaraciones de exportación eran válidas en todo el territorio aduanero de la Unión y que la falta de mención de la oficina neerlandesa en la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo solo se refería a un requisito formal. Por otra parte, subraya que nada indica que la demandante en el litigio principal actuara de mala fe.

35 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la posibilidad de acogerse a la exención parcial de los derechos de importación para el despacho a libre práctica de los productos transformados resultantes de operaciones de perfeccionamiento pasivo cuando las declaraciones en aduana para la inclusión de mercancías de exportación temporal en el régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo se hayan presentado en una oficina de aduanas no indicada en la autorización de perfeccionamiento pasivo.

36 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la posibilidad, en circunstancias como las del litigio principal, de aplicar las disposiciones del artículo 150, apartado 2, del código aduanero comunitario, relativas a los incumplimientos que no hayan tenido incidencia en el correcto funcionamiento del régimen de perfeccionamiento pasivo, o, por analogía, las del artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión, que permiten subsanar el nacimiento de una deuda aduanera en caso de irregularidad.

37 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone a la exención parcial de los derechos de importación tras un perfeccionamiento pasivo con arreglo al artículo 145, apartado 1, del código aduanero comunitario o con arreglo al artículo 259, apartado 1, del código aduanero de la Unión el hecho de que la declaración en aduana relativa a las mercancías de exportación temporal haya sido admitida por un servicio de aduanas distinto del mencionado como aduana de inclusión en la autorización del perfeccionamiento pasivo con arreglo al artículo 85 del código aduanero comunitario, en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho código, o con arreglo al artículo 211, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión?

«2) ¿Debe interpretarse el artículo 150, apartado 2, del código aduanero comunitario en el sentido de que esta disposición solo se refiere a las obligaciones existentes tras la inclusión de las mercancías de exportación temporal en el régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo, o es aplicable dicha disposición también a las obligaciones relativas a la presentación de la declaración en aduana para la inclusión de las mercancías de exportación temporal en el régimen de perfeccionamiento pasivo?

3) ¿Debe aplicarse el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión por analogía cuando la deuda aduanera se haya originado, con arreglo al artículo 77, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión, tras el despacho a libre práctica de los productos transformados?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

38 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en una situación en la que una persona a la que un Estado miembro ha expedido una autorización de perfeccionamiento pasivo incluye mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país en el régimen de exportación en una aduana situada en otro Estado miembro que no ha dado su consentimiento previo a dicha autorización y que no figura en ella como aduana de inclusión, el artículo 85 del código aduanero comunitario, en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho código, así como el artículo 211, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión, se oponen a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 145, apartado 1, del código aduanero comunitario y en el artículo 259, apartado 1, del código aduanero de la Unión.

39 A este respecto, es preciso recordar, de entrada, que el régimen de perfeccionamiento pasivo permite exportar temporalmente mercancías fuera del territorio aduanero de la Unión para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y despachar a libre práctica, con exención total o parcial de los derechos de importación, los productos que resulten de esas operaciones, denominados «productos compensadores».

40 La primera cuestión prejudicial se refiere tanto a las disposiciones del código aduanero comunitario, aplicable a los hechos del litigio principal durante el período comprendido entre el 29 de junio de 2015 y el 30 de abril de 2016, como a las disposiciones del código aduanero de la Unión, aplicable a dichos hechos durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2016 y el 11 de septiembre de 2017. Procede examinar por separado la parte de esta cuestión relativa al código aduanero comunitario y la parte de esta cuestión relativa al código aduanero de la Unión.

Sobre la primera cuestión prejudicial en la medida en que se refiere al código aduanero comunitario

41 El artículo 85 del código aduanero comunitario establece que la posibilidad de acogerse a cualquier régimen aduanero económico estará supeditada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras.

42 Más concretamente, del tenor del artículo 85 del código aduanero comunitario, interpretado en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho código, se desprende que el recurso al régimen de perfeccionamiento pasivo requiere la concesión previa de una autorización. La justificación de la obligación de solicitar dicha autorización previa radica, en particular, en la necesidad de verificar, en el marco de una vigilancia especial, si los productos compensadores son el resultado de la transformación de las mercancías de exportación temporal.

43 Además, el artículo 148, letra b), del código aduanero comunitario establece que la autorización para acogerse al régimen de perfeccionamiento pasivo solo se concede, en principio, cuando se considere posible determinar que los productos compensadores serán el resultado del aprovechamiento de las mercancías de exportación temporal.

44 Por último, del artículo 496, letra f), del Reglamento de aplicación se desprende que la o las aduanas de inclusión indicadas en la autorización de perfeccionamiento pasivo son las habilitadas para aceptar declaraciones de inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

45 En efecto, procede recordar que el hecho de determinar previamente las oficinas de aduana en las que las mercancías de exportación temporal pueden ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo, sobre todo en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la oficina de aduanas encargada de la exportación está situada en un Estado miembro distinto de la aduana de ultimación indicada, garantiza que se comprueben las condiciones de la autorización de perfeccionamiento pasivo y que, en su caso, se adopten las medidas adecuadas para garantizar la identificación de las mercancías en el momento de la importación, después de las operaciones de perfeccionamiento. La

Síguenos en...



designación de una aduana de inclusión reviste, por tanto, una función de control importante para el buen desarrollo del procedimiento relativo al perfeccionamiento pasivo.

46 A este respecto, ha de señalarse que el régimen de perfeccionamiento pasivo, régimen que lleva consigo una exención total o parcial de los derechos de aduana, es una medida excepcional destinada a facilitar el ejercicio de determinadas actividades económicas. Dado que este régimen supone riesgos evidentes para la aplicación correcta de la normativa aduanera y la percepción de los derechos, sus beneficiarios están obligados al estricto cumplimiento de las obligaciones que de él se derivan. Del mismo modo, procede realizar una interpretación estricta de las consecuencias que se derivan para ellos en caso de incumplimiento de sus obligaciones (véase, por analogía, la sentencia de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros, C-430/08 y C-431/08, EU:C:2010:15, apartado 42).

47 Por otra parte, como ha señalado la Abogada General en los puntos 29 y 30 de sus conclusiones, de las disposiciones relativas a la autorización única, en particular los artículos 500 y 501 del Reglamento de aplicación, en vigor en la fecha en que se concedió la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo en el litigio principal, se desprende que las autoridades aduaneras de un Estado miembro ante las que se haya presentado una solicitud de autorización de perfeccionamiento pasivo están obligadas a comunicar un proyecto de autorización a las autoridades aduaneras de otro Estado miembro afectado por la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo. El acuerdo previo de estas últimas sobre dicho proyecto de autorización se obtiene en el marco del procedimiento de consulta previsto en el artículo 500, apartados 2 y 3, de dicho Reglamento. Pues bien, la concesión de una autorización única está, sin perjuicio de un acuerdo general entre las autoridades aduaneras interesadas en el sentido del artículo 501 del Reglamento de aplicación, supeditada a dicho acuerdo previo. Por consiguiente, a falta de ese acuerdo, la autorización de perfeccionamiento pasivo concedida por un Estado miembro no equivale a una autorización única y, por lo tanto, no es aplicable en el territorio de otros Estados miembros.

48 El código aduanero comunitario se opone, por tanto, a la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo en una situación en la que una persona a la que un Estado miembro ha expedido una autorización de perfeccionamiento pasivo incluye mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país en el régimen de exportación en una aduana que no figura como aduana de inclusión en dicha autorización y que está situada en otro Estado miembro que no ha dado su consentimiento previo a dicha autorización.

49 Por lo que respecta a la posibilidad de una rectificación a posteriori de las declaraciones de exportación para incluir mercancías en el régimen de perfeccionamiento pasivo con carácter retroactivo, procede señalar que, en el asunto principal, la oficina de aduanas neerlandesa fue designada como aduana de inclusión competente para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo por la Oficina Principal de Aduanas C con efectos a partir del 16 de marzo de 2018. A continuación, a petición de la demandante en el litigio principal, la oficina de aduanas neerlandesa rectificó las declaraciones de exportación de aceite de cacahuete crudo para incluir en dichas declaraciones el código de régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo (código 2100 en la casilla 37) y una referencia a la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo (en la casilla 44).

50 No obstante, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la rectificación de declaraciones de exportación por las autoridades aduaneras de un Estado miembro con el fin de tener en cuenta, con carácter retroactivo, la autorización de perfeccionamiento pasivo concedida por las autoridades de otro Estado miembro no puede sustituir a un acuerdo previo en el sentido del artículo 500 del Reglamento de aplicación.

51 Además, tal rectificación a posteriori de las declaraciones de exportación no puede basarse en el artículo 78, apartado 3, del código aduanero comunitario.

52 Es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, a este respecto, que en determinados casos debe concederse una rectificación a posteriori de las declaraciones de exportación en el marco de un procedimiento regulado por un régimen aduanero. En particular, el artículo 78, apartado 3, del código aduanero comunitario permite revisar una declaración en aduana tras la concesión del levante de las mercancías en caso de que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate hayan sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos. No obstante, dicha revisión está supeditada al requisito de que se respeten las disposiciones que regulan la inclusión de las mercancías en dicho régimen. Así pues, los objetivos del régimen —en el presente asunto, los del régimen de perfeccionamiento pasivo— no deben haberse visto amenazados. (véase, por analogía, la sentencia de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros, C-430/08 y C-431/08, EU:C:2010:15, apartado 65).

53 Pues bien, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, en el litigio principal no se cumplían los requisitos para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo. Del mismo modo, la petición de decisión prejudicial no menciona ningún elemento que demuestre que la demandante en el litigio principal pretendiera incluir los productos de que se trata en dicho régimen en el momento de la

Síguenos en...



presentación de las declaraciones de exportación de las mercancías o de su reimportación. Por lo tanto, en este contexto, no pudieron efectuarse los controles en el momento de la inclusión de las mercancías en dicho régimen ni en el momento de la reimportación de los productos compensadores. En estas circunstancias, salvo que las verificaciones necesarias puedan realizarse después del levante de las mercancías, los objetivos del régimen de perfeccionamiento pasivo, debido precisamente a la imposibilidad de dichos controles, se vieron amenazados en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 52 anterior.

Sobre la primera cuestión prejudicial en la medida en que se refiere al código aduanero de la Unión

54 El artículo 211, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión establece que se requerirá autorización de las autoridades aduaneras para la utilización de regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final. El tenor de esta disposición es similar al del artículo 85 del código aduanero comunitario, en la medida en que se requiere una autorización para poder proceder a la inclusión de mercancías de exportación temporal en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

55 En cambio, tal y como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente en el apartado 48 de la petición de decisión prejudicial, las disposiciones de la nueva normativa ya no exigen, en circunstancias como las del litigio principal, una autorización única con el acuerdo previo de las autoridades aduaneras competentes de los Estados miembros afectados por una solicitud de autorización. En efecto, el artículo 261, apartado 1, letra c), del Reglamento de Ejecución establece que no se requiere la incoación del procedimiento de consulta para obtener el acuerdo previo de los Estados miembros a los que atañe una solicitud de autorización, previsto en el artículo 260 de dicho Reglamento, cuando una solicitud de autorización en la que intervienen diferentes Estados miembros sea una operación en la que la aduana de inclusión y la aduana de ultimación sean distintas.

56 No obstante, debe recordarse que, de conformidad con el cuadro que figura en el capítulo 1 del título I del anexo A del Reglamento Delegado, es preciso indicar en la autorización de inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 211, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión, la o las aduanas de inclusión. Tal y como ha señalado la Abogada General en los puntos 54 y 55 de sus conclusiones, la inclusión de mercancías de exportación temporal en la oficina o una de las oficinas de inclusión designadas en dicha autorización constituye una obligación que debe cumplirse a efectos de la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo.

57 Pues bien, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que las mercancías de que se trata en el litigio principal fueron presentadas, para su exportación, en una oficina de aduanas no indicada en la autorización de inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

58 A este respecto, como ya se ha señalado en el apartado 45 anterior, es imperativo determinar previamente la o las aduanas de inclusión competentes para la exportación temporal en el marco del régimen de perfeccionamiento pasivo con el fin de que pueda verificarse la correcta aplicación del procedimiento de perfeccionamiento pasivo.

59 En cuanto a las posibilidades de rectificar una declaración en aduana, ha de observarse que estas se han reducido con la introducción del artículo 173 del código aduanero de la Unión. El apartado 3 de ese artículo 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. El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que, si bien esta posibilidad atenúa el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana, no es menos cierto que dicha posibilidad constituye una excepción a ese principio, que debe interpretarse de manera estricta (sentencia de 8 de junio de 2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:457, apartado 43).

60 Por último, por lo que respecta a la circunstancia de que las decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera son válidas en todo el territorio aduanero de la Unión, con arreglo al artículo 26 del código aduanero de la Unión, procede señalar, como ha hecho la Abogada General en el punto 32 de sus conclusiones, que la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo de que se trata en el litigio principal no es una autorización única. Pues bien, a falta de acuerdo previo de las autoridades competentes neerlandesas, dicha autorización no era aplicable en el territorio de Estados miembros distintos del que la había concedido. En estas circunstancias, la posibilidad de que una aduana situada en un Estado miembro modifique una declaración en aduana que implicaría una modificación de la autorización concedida por las autoridades aduaneras de otro Estado miembro —añadiendo una aduana de inclusión no prevista en la autorización— choca con el tenor del artículo 26 del código aduanero de la Unión. En efecto, esta disposición excluye que una autorización de las autoridades aduaneras competentes de un Estado miembro cuyos efectos se limiten al territorio de dicho Estado miembro sea válida en todo el territorio aduanero de la Unión.

Síguenos en...



61 Es cierto que las autoridades aduaneras alemanas modificaron, con efectos a partir del 16 de marzo de 2018, la autorización para la inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo añadiendo la oficina de aduanas neerlandesa como oficina de aduanas competente para la inclusión de los bienes comercializados por la demandante en el litigio principal en dicho régimen. Según la información de que dispone el Tribunal General, el objetivo de esta modificación era facultar a dicha aduana para aceptar las declaraciones de inclusión en el régimen de perfeccionamiento pasivo en el futuro, es decir, a partir del 16 de marzo de 2018. Por lo tanto, no puede modificar a posteriori las declaraciones de exportación de mercancías emitidas antes de esa fecha para incluirlas en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

62 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que:

– el artículo 85 del código aduanero comunitario, en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho código, debe interpretarse en el sentido de que, en una situación en la que una persona a la que un Estado miembro ha expedido una autorización de perfeccionamiento pasivo incluye mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país en el régimen de exportación en una aduana situada en otro Estado miembro que no ha dado su consentimiento previo a dicha autorización y que no figura en ella como aduana de inclusión, esta disposición se opone a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 145, apartado 1, de dicho código;

– el artículo 211, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, en una situación en la que mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país se incluyen en el régimen de exportación en una aduana que no figura como aduana de inclusión en la autorización de perfeccionamiento pasivo, esta disposición se opone a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 259, apartado 1, del código aduanero de la Unión.

Segunda cuestión prejudicial

63 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 150, apartado 2, del código aduanero comunitario debe interpretarse en el sentido de que se aplica únicamente después de la inclusión de las mercancías de exportación temporal en el régimen de perfeccionamiento pasivo, o también en el momento de la presentación de la declaración de inclusión de las mercancías de exportación temporal en dicho régimen, es decir, con anterioridad a dicha inclusión.

64 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda. En efecto, de esa respuesta resulta que, en una situación caracterizada por inclusiones de mercancías de la Unión para su exportación a un tercer país a efectos de su perfeccionamiento en dicho país, realizadas hasta el 30 de abril de 2016, en una aduana de inclusión situada en un Estado miembro cuya autoridad aduanera no ha dado su acuerdo previo para la adopción de una autorización única de utilización del régimen de perfeccionamiento pasivo, el artículo 85 del código aduanero comunitario, en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho código, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del régimen de perfeccionamiento pasivo, establecida en el artículo 145, apartado 1, de dicho código.

65 Por consiguiente, tal y como ha señalado la Abogada General en los puntos 38 y 39 de sus conclusiones, el artículo 150, apartado 2, del código aduanero comunitario, que se refiere únicamente a las condiciones y obligaciones inherentes al régimen de perfeccionamiento pasivo, no es aplicable a un incumplimiento como el del litigio principal, consistente en incluir mercancías para su exportación en una aduana situada en el territorio de un Estado miembro en el que la autorización de inclusión en ese régimen no era aplicable.

Tercera cuestión prejudicial

66 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión es aplicable por analogía cuando la deuda aduanera se haya originado, con arreglo al artículo 77, apartado 1, letra a), de dicho código, a raíz del despacho a libre práctica de productos transformados.

67 El artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión permite, en determinadas condiciones, subsanar un incumplimiento que se haya producido en el marco de la importación o exportación de mercancías. Pues bien, en el litigio principal, como indica el órgano jurisdiccional remitente, la importación de las mercancías de que se trata fue regular, de modo que la deuda aduanera correspondiente nació como consecuencia de su inclusión en el régimen de despacho a libre práctica, con arreglo al artículo 77, apartado 1, letra a), del código aduanero de la Unión, supuesto al que no se refiere el artículo 86, apartado 6, de dicho código.

Síguenos en...



68 A este respecto, debe señalarse que nada en el tenor del artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión indica que esta disposición pueda aplicarse por analogía a una situación como la contemplada en el artículo 77, apartado 1, letra a), de ese código. En efecto, el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión menciona expresamente los artículos 79 y 82 de dicho código, que se refieren a situaciones diferentes del despacho a libre práctica previsto en el artículo 77, apartado 1, letra a), del citado código. Así pues, esta disposición tiene por objeto subsanar el incumplimiento de las condiciones establecidas, por ejemplo, para la inclusión de mercancías en un régimen aduanero especial. En este caso, deben haberse cumplido ya las demás condiciones para la inclusión en dicho régimen, como la presentación de la declaración en la aduana designada en la autorización de perfeccionamiento pasivo.

69 Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 86, apartado 6, del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable por analogía cuando la deuda aduanera se haya originado, con arreglo al artículo 77, apartado 1, letra a), de dicho código, a raíz del despacho a libre práctica de productos transformados.

Costas

70 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial),

declara:

1) El artículo 85 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en relación con el artículo 84, apartado 1, letra b), quinto guion, de dicho Reglamento, debe interpretarse en el sentido de que, en una situación en la que una persona a la que un Estado miembro ha expedido una autorización de perfeccionamiento pasivo incluye mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país en el régimen de exportación en una aduana situada en otro Estado miembro que no ha dado su consentimiento previo a dicha autorización y que no figura en ella como aduana de inclusión, esta disposición se opone a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 145, apartado 1, de dicho Reglamento.

El artículo 211, apartado 1, letra a), 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, debe interpretarse en el sentido de que, en una situación en la que mercancías de la Unión destinadas a ser transformadas en un tercer país se incluyen en el régimen de exportación en una aduana que no figura como aduana de inclusión en la autorización de perfeccionamiento pasivo, esta disposición se opone a la exención parcial de los derechos de importación en virtud del perfeccionamiento pasivo, prevista en el artículo 259, apartado 1, de dicho Reglamento.

2) El artículo 86, apartado 6, del Reglamento n.º 952/2013 debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable por analogía cuando la deuda aduanera se haya originado, con arreglo al artículo 77, apartado 1, letra a), de dicho Reglamento, a raíz del despacho a libre práctica de productos transformados.

Papasavvas

Pynnä

Laitenberger

Hesse

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de abril de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

