

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063342

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 83/2016

SUMARIO:

Deuda aduanera. Destinos aduaneros. Declaraciones en aduana. Extensión de los resultados del análisis de unas mercancías a otras mercancías amparadas por declaraciones aduaneras distintas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración Aduanera puede o no extender los resultados de los análisis practicados a determinadas mercancías, despachadas por determinados importadores, a las mercancías despachadas por un tercero. Es decir, la Administración tiene unos hechos conocidos e incontrovertidos, y a partir de ellos, infiere otro hecho, que es el que se pretende probar. En el caso presente, y con respecto al elemento «*potencia acreditativa*» y su reflejo en Derecho como fuerza probatoria, y en relación directa con la posibilidad de extensión de los resultados de los análisis de mercancías de otros importadores, debe partirse de que en todo proceso probatorio hay elementos que ya de por sí tienen una alta fuerza probatoria, como pueden ser el etiquetado o descripción idénticos, con más valor cuanto más detallada sea la descripción, y que aumenta si el proveedor es el mismo. En un caso extremo, un solo hecho tendría una «*potencia acreditativa*» total, como en el caso de que un proveedor sólo elaborara un producto sin variedades, lo que implicaría que, conocido el proveedor, es conocida la mercancía. Un caso similar, pero menos extremo, es que un proveedor solo fabricara dos productos sin variedades, pero tan distintos entre sí que, conocidos el proveedor y su composición, no habría duda sobre la mercancía. Los dos casos expuestos, sirven para ilustrar que un escaso número de datos puede dar una «*potencia acreditativa*» que desembocaría en un resultado jurídico de una fuerza probatoria no discutible. Lo que sucede en la realidad comercial es que en la mayoría de los casos, al existir una menor potencia acreditativa, el proceso de inferencia se hará más complejo, menos obvio, y exigirá una laboriosa ponderación de las circunstancias concurrentes, y por tanto con más dificultades para obtener un resultado satisfactorio. Pues bien, dicho esto, las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del análisis de unas mercancías a otras mercancías amparadas por declaraciones aduaneras distintas, si de los datos de unas y otras se deduce que son idénticas, independientemente de que sus importadores sean diferentes. Evidentemente, lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre la mercancías que hayan sido objeto de análisis y las mercancías no analizadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Av. Llano Castellano, nº 17, 28034-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 28 de Mayo de 2015, por la que se resuelve la reclamación número 46/14149/2013 y sus acumuladas 46/14132/2013, 46/14133/2013, 46/14134/2013, 46/14151/2013 y 46/14225/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Una entidad realizó varias operaciones de importación de mercancías que describe como “rollos de film autoadhesivo de PE”, clasificándola en la partida arancelaria 3919.10.80.9, que fueron liquidadas con un derecho arancelario del 0% al acogerse el importador a la preferencia prevista para esta mercancía por el Sistema de Preferencias Arancelarias Generalizadas.

2. La Dependencia Regional de Aduanas e II.EE. de Valencia practicó liquidaciones provisionales, por cambio de partida arancelaria, como consecuencia de la comprobación de los DUAS relativos a las importaciones. Consta que la Administración requirió el 15 de junio de 2012 a la entidad una muestra de la mercancía despachada. La entidad aportó la muestra, así como un informe elaborado por el Instituto Tecnológico del plástico AIMPLAS sobre una muestra de “PE-CLING FILM-ON ROLLS (500 MM)” que concluyó que la muestra analizada era un polietileno que en la cara interna contenía un adhesivo de tipo poliacrilato de etilo, y también una ficha técnica del proveedor que describe el producto como un film de polietileno con adhesivo acrílico en la cara interna.

3. La Administración finalmente rechaza el valor probatorio de la muestra aportada por el importador, por no considerarla representativa, ya que el importador tuvo que solicitarla al proveedor al no disponer ya del producto debido al tiempo transcurrido desde el despacho del DUA y, en consecuencia, tampoco admitió el informe y la ficha técnica que a ella se referían.

La Administración, basándose, pues, en antecedentes que obraban en su poder, consideró que la mercancía despachada por el reclamante denominada “PE Cling Film” no era autoadhesiva y la clasificó en la partida 3920.10.24.90, sujeta a un derecho arancelario del 3%, lo que se expresa en la liquidación provisional en los términos siguientes:

“Vistos los antecedentes que obran a disposición de esta Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia, en concreto los resultados de los análisis correspondientes a los Boletines 2012-010329 y 2012-011576 relativos a despachos de mercancías de idéntico expedidor e idéntica denominación comercial (PE Cling Film), realizados por otros importadores, resulta que la mercancía despachada consiste en una lámina incolora y transparente presentada en forma de rollo tratándose, a los efectos de su clasificación arancelaria, de una lámina de polietileno no celular, estirable, sin impresión, de densidad inferior a 0,94 y espesor inferior a 0,125 mm. La lámina en cuestión no es autoadhesiva.

(...)

CONSIDERANDO que se ha venido realizando en fechas recientes por otros importadores despachos de la mercancía de la mercantil PRIME PLASTIC PRODUCTS con referencia comercial PE CLING FILM, resultando de todos ellos que este producto debe ser clasificado con el código TARIC 3920102490.”

4. No conforme con el acuerdo, el importador interpuso, por cada liquidación, reclamación-económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de Valencia (en adelante TEAR) que fueron acumuladas.

5. El TEAR dictó resolución estimatoria conforme a las siguientes consideraciones:

“Frente a la clasificación arancelaria puntualizada por el importador en sus declaraciones, la Administración concluye, mediante una prueba indiciaria, que la mercancía que amparan dichos DUAS, despachados entre el 27-10-2010 y el 21-12-2010, es idéntica a otra mercancía despachada con posterioridad por otros importadores, que, como consecuencia del resultado de análisis efectuados por el Laboratorio de Aduanas en el año 2012, se ha clasificado en una partida arancelaria distinta. Los indicios consisten, fundamentalmente, en que el proveedor-expedidor y la denominación comercial en factura son idénticos

(..)

La posibilidad de extender los resultados del examen de mercancías objeto de una declaración aduanera a mercancías despachadas con anterioridad, cuando tales mercancías son idénticas, ha sido avalada tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 27 de Febrero de 2014 en el Asunto C-571/12) como por la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central sentada en sus resoluciones de 19-09-2013 (RG 3741/2012) y de 24-04-2014 (RG 869/2011).

(...)

Del tenor de las dos resoluciones del TEAC antes citadas, RG 3471/2012 y RG 869/2011, se puede extraer una relación de indicios cuya fuerza probatoria derivará de la conjunción entre ellos, ponderada por las circunstancias que concurren en cada caso. Así, se refieren las resoluciones citadas a la misma descripción de la mercancía, el mismo proveedor, el mismo precio, la proporción entre el número de operaciones implicadas y número de análisis realizados y el lapso de tiempo transcurrido entre las operaciones.

De entre los indicios citados, en el presente caso, la Dependencia de Aduanas se apoya en que se trata del mismo proveedor y la misma descripción de la mercancía. Nada dice acerca de la identidad de precio y, en cuanto a la proporción entre las declaraciones afectadas y el número de boletines de análisis aplicados, así como al lapso de tiempo transcurrido entre las operaciones, se aprecia que son datos que no han sido tenidos en cuenta.

Pero es que, en el procedimiento deductivo aplicado, la Administración parte de otra premisa que merece un análisis en profundidad. Y es que las declaraciones que amparan las mercancías que han sido objeto de examen y las declaraciones anteriores a las que pretende aplicar los resultados de aquél corresponden a distintos importadores.

Dice la sentencia del TJUE antes citada, en su declaración final:

“(…), el artículo 78 de dicho Reglamento debe interpretarse en el sentido de que permite a las autoridades aduaneras extender los resultados del examen parcial de mercancías incluidas en una declaración aduanera, efectuado a partir de muestras de estas últimas, a mercancías incluidas en declaraciones anteriores presentadas en aduana por el mismo declarante, que no fueron objeto de tal examen ni pueden ya serlo, una vez concedido el levante de las mercancías, cuando estas mercancías sean idénticas, circunstancia que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.”

No cabe duda de que extender los resultados del examen de una mercancía despachada de importación en un procedimiento de declaración, iniciado por un obligado tributario, a la mercancía despachada en otro procedimiento de declaración de distinto obligado tributario, que nunca fue parte en el primero, provoca indefensión a este último.

En efecto, la Administración, en el curso de un procedimiento de despacho iniciado por un importador, somete a análisis del laboratorio las mercancías objeto de la declaración y concluye que estaban incorrectamente puntualizadas, en base a sus resultados.

La normativa aduanera que regula el procedimiento de despacho de una mercancía contempla una serie de garantías del procedimiento respecto del declarante, y especialmente por lo que se refiere al examen de las mercancías, extracción de muestras y análisis.

Así en el Reglamento (CEE) nº 2913 por el que se establece el Código Aduanero, se dispone en el artículo 69:

“(…)

2. El declarante tendrá derecho a asistir al examen de las mercancías, así como, en su caso, a la extracción de muestras. Las autoridades aduaneras, cuando lo estimen conveniente, exigirán al declarante que asista a dicho examen o extracción o que se haga representar en los mismos, con el fin de aportar la ayuda necesaria para facilitar dicho examen o extracción de muestras.”

(…)

,el artículo 243 del Código Aduanero establece:

“1. Toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos tendrá derecho a recurrir contra la misma, siempre y cuando ésta le afecte directa e individualmente.”

Es evidente que, como alega la reclamante, ésta no ha tenido acceso al procedimiento de despacho cuyos resultados se extienden a sus declaraciones anteriores ni ha podido ejercitar ninguno de los derechos que un importador tiene reconocidos por ley en el procedimiento de despacho, por no haber sido parte interesada.

Por ello, la posibilidad de extender los resultados del examen de mercancías incluidas en una declaración aduanera a mercancías incluidas en declaraciones aduaneras anteriores que ya hayan obtenido el levante sólo se concibe si se trata de declaraciones del mismo declarante y siempre y cuando las autoridades puedan llegar a la convicción de que las mercancías son idénticas mediante indicios que tengan la suficiente fuerza probatoria.

(…)

SEXTO. En el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria ha adoptado un acuerdo vulnerando el derecho a la defensa del importador que se manifiesta en poder formular alegaciones, en todo caso y muy en particular, cuando lo que se cuestionan son hechos derivados de documentos que no se han aportado al expediente por el propio interesado, sino que por otra razón obran en poder de la Administración. Y, más aún,

cuando se trata de una presunción que admite la prueba en contrario y que por ello exige que exista un momento procedimental en el que esa contradicción pueda ser articulada.

Si lo que funda la presunción de la identidad de las mercancías es el resultado del examen analítico, para que el interesado pudiera oponerse a la presunción, le hubiera sido necesario el poder conocer el contenido de las declaraciones y poder contradecir los resultados del análisis para, en su caso, acreditar o justificar la falta de identidad entre unas y otras mercancías. Pero, tratándose de un procedimiento iniciado por declaración por otro obligado tributario, no se le podía poner formalmente de manifiesto el expediente por no ser, en aquél momento, interesado o afectado.

Pues bien, a juicio de este Tribunal no ha sido acreditado por parte de la Administración que las mercancías objeto de las declaraciones comprobadas, en base al artículo 78 del Código Aduanero, sean idénticas a las mercancías objeto de examen posterior. No existe, ese enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y el que la Administración trata de deducir porque falta un elemento fundamental cual es la identidad del importador. Por ello debe anularse el acto de liquidación impugnado.”

Segundo.

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando, en síntesis, las alegaciones que a continuación se exponen:

- Que el tenor literal del artículo 78.2 del Reglamento (CEE) num. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC), *“Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos”*. Ello implica que el examen de las mercancías es una facultad, no una obligación, y no hay indefensión por el hecho de no ejercitar esa facultad, pudiendo la Administración deducir la identidad de las mercancías a raíz de otra documentación que obre en su poder.

- Que a ese respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de fecha 24 de febrero de 2014, asunto C-571/12, en asunto similar, se ha manifestado en ese mismo sentido de ser una facultad, no una obligación, así como la posibilidad de que se pueda deducir la identidad de las mercancías en base al control documental con la documentación que obre en poder de la Administración, de la siguiente forma:

34 A este respecto, es irrelevante que el declarante en aduana ya no pueda, en un asunto como el del litigio principal, solicitar un examen adicional de las mercancías de que se trate y, en su caso, la toma de muestras adicionales.

35 En efecto, el artículo 78 del Código aduanero se aplica, por principio, tras la concesión del levante de las mercancías, en un momento en que la presentación de éstas puede resultar imposible (véase la sentencia Overland Footwear, antes citada, apartado 66).

36 En cualquier caso, tal como han señalado la mayoría de los interesados que han presentado observaciones escritas, del propio tenor literal del artículo 78, apartado 2, del Código aduanero se desprende que el control a posteriori de las declaraciones aduaneras puede llevarse a cabo basándose en documentos escritos, sin que las autoridades aduaneras estén obligadas a examinar físicamente las mercancías, dado que tal comprobación sólo se prevé cuando las mercancías «todavía puedan ser presentadas» (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2012, Digitalnet y otros, C-320/11, C-330/11, C-382/11 y C-383/11, apartados 66 y 67).

-Por otra parte el Tribunal Supremo ha delimitado el concepto de indefensión en el ámbito administrativo sobre la idea de que sólo podría aceptar la lesión de ese derecho por la actuación de los órganos administrativos, cuando la actuación de la Administración sea tal que impida una revisión ulterior del acto por la jurisdicción. Considera la Directora que tal indefensión se hubiera causado si no se hubiera puesto de manifiesto el expediente al interesado, otorgándole trámite de alegaciones.

- Que cabe precisar que el TEAR afirma que el interesado no ha tenido acceso al resultado de los análisis que se utilizaron para recalificar las mercancías, pero sí constan en el expediente remitido por el propio TEAR al Departamento.

- En cuanto a los condicionantes que pueden limitar la posibilidad de que la Administración extienda los resultados de los análisis de unas mercancías objeto de una declaración a otras mercancías amparadas en una declaración distinta, se establece en la sentencia del TJUE ya citada:

“37 En estas circunstancias, las autoridades aduaneras podrán extender los resultados de un examen parcial a las mercancías incluidas en declaraciones aduaneras anteriores cuando las mercancías objeto del examen parcial y las incluidas en declaraciones aduaneras anteriores sean idénticas, habida cuenta, en particular, del control de los documentos y de los datos comerciales relativos a las operaciones de importación y exportación de las mercancías de que se trate, así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías, y habida cuenta especialmente de las indicaciones facilitadas por el declarante en aduana según las cuales tales mercancías provienen del mismo fabricante y tienen una denominación, una apariencia y una composición idénticas, extremo que sólo incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente[1].

38 No obstante, es preciso que el declarante en aduana disponga del derecho a impugnar tal extensión, en particular cuando, como ocurre en el litigio principal, estime que, a pesar de las propias indicaciones ofrecidas en sus declaraciones aduaneras, el resultado del examen parcial de las mercancías incluidas en una declaración no es extrapolable a mercancías incluidas en declaraciones anteriores, presentando cualquier elemento de prueba que sustente esa alegación y que, a su juicio, acredite la inexistencia de identidad de las mercancías controvertidas (véase, por analogía, la sentencia Derudder, antes citada, apartado 42).”

- Por tanto, según la sentencia, el elemento determinante para extender los resultados de una comprobación de una mercancía amparada por una declaración a la amparada por otra, es si se está o no ante mercancías idénticas, siendo este ámbito el que debe ser objeto de revisión por el órgano jurisdiccional nacional.

- A pesar de ello, el TEAR extrae la conclusión de que las mercancías deben haber sido declaradas por el mismo declarante. Ello es debido a que en la sentencia citada, el TJUE procede a responder a la cuestión prejudicial planteada, y como la misma se refería a mercancías importadas por el mismo declarante extrae la conclusión de que en ese caso concreto sí puede extender el resultado. Pero no es el único, pues así lo ha establecido el TJUE en sus fundamentos de derecho 37 y 38.

-Tampoco el TEAC, en su resolución 00/03741/2012 dictada en unificación de criterio, vincula la posibilidad de extender los resultados del análisis de Laboratorio a mercancías amparadas por declaraciones distintas a la condición de que se trate de mercancías del mismo importador, sino que lo que exige es que la comprobación de la identidad de las mercancías, caso por caso, tenga la suficiente fuerza probatoria.

Finaliza solicitando la Directora que se unifique criterio en este sentido: *“Que las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del análisis de mercancías a otras amparadas por otras declaraciones si de los datos de unas y otras se deduce su identidad, independientemente de quienes sean sus importadores”.*

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración Aduanera puede o no extender los resultados de los análisis practicados a determinadas mercancías, despachadas por determinados importadores, a las mercancías despachadas por un tercero.

Tercero.

Este TEAC, en resolución de 19 de septiembre de 2015 3741/2012 dictada en unificación de criterio, trató un asunto en el que las mercancías analizadas por el Laboratorio de Aduanas, y las no analizadas, pertenecían a un mismo reclamante/importador, resolución en la que la cuestión de fondo planteada era similar a la actual, en el sentido de determinar si era procedente o no que se extendieran los resultados de análisis posteriores a

importaciones anteriores que habían sido despachadas sólo con control documental, si bien en ese caso tanto las mercancías de todas las remesas como consecuentemente los documentos, pertenecían al mismo importador/reclamante.

Bajo esas circunstancias se analizaba la cuestión de la validez probatoria de los análisis de mercancías para determinar las características de otras no analizadas.

Igual que en aquel caso, en el presente la Administración tiene unos hechos conocidos e incontrovertidos, y a partir de ellos, infiere otro hecho, que es el que se pretende probar. En definitiva, un proceso intelectual, deductivo o inductivo según los casos, de inferencia, que en términos jurídicos se denomina prueba de presunciones, prueba admitida en nuestro Derecho. Así el artículo 108 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) relativo las presunciones en materia tributaria, dispone: “2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”. En la misma línea, el artículo 386 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC) señala: “1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”

En la resolución invocada 3741/2012 de 19 de septiembre de 2015 se dice:

En relación con ello, puede invocarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien, en sentencia de fecha 22 de febrero de 2010 (Rec. nº 1089/2005) afirma que:

«“c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación”.

Con independencia del acierto o no de la deducción alcanzada por la Administración aduanera en el caso concreto, la primera conclusión que podemos extraer es que resulta conforme a derecho, en términos generales, realizar ese tipo de inferencias, sin necesidad de la existencia de la prueba concreta de un hecho, partiendo de otros que sí son conocidos, llegando a presumir la certeza de aquel otro hecho, con sometimiento, claro está, a los requisitos que la normativa y la jurisprudencia exigen para este proceso, básicamente: partir de un hecho no controvertido (por admitido o demostrado), que exista un enlace preciso y directo entre el hecho conocido y el no conocido que se pretende demostrar, y que ese enlace esté determinado por un razonamiento que justifique el enlace entre el hecho conocido y el no conocido.»

En la resolución de septiembre de 2015 se recogía también otra resolución de este TEAC de fecha 21 de octubre de 2010 (RG 3679/2007), a cuyo tenor:

“(…) y desde el punto de vista material es necesario que los indicios estén plenamente acreditados, que sean plurales o excepcionalmente uno de singular potencia acreditativa, que sean concomitantes al hecho que se pretende probar y que estén interrelacionados reforzándose entre sí, que la inducción o inferencia sea razonable conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia y la ausencia de una explicación alternativa[2]”

La resolución de este TEAC 3741/2012 a continuación daba los dos elementos que van a determinar, en cada caso, la posibilidad de considerar válido o no un proceso de presunción: la “potencia acreditativa” de los hechos (uno o varios) y la “razonabilidad” de la inferencia.

Comenzando por el último (“razonabilidad” de la inferencia), poco hay que decir salvo que el proceso de inferencia ha de hacerse siguiendo las reglas del razonamiento humano, en otros términos, la inferencia ha de ser tanto racional como razonable.

Sobre la “potencia acreditativa”, la misma resolución TEAC 3741/2012, entraba en un análisis más detallado:

“Como ya se ha expuesto, todo análisis que haga referencia a la fuerza probatoria de una o de varias pruebas, debe tener en cuenta que tal fuerza debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Algunas de esas circunstancias ya han sido tenidas en cuenta, pero cabe traer ahora a este análisis otros dos datos conocidos pero no aún analizados: de un lado, la proporción que exista entre el número de operaciones implicadas y el número de análisis realizados y, de otro, el lapso de tiempo transcurrido entre las operaciones. Se trata de tres operaciones, efectuadas en un plazo de tres meses y medio, de las que dos han dado un resultado concreto e idéntico. Con los datos de que se dispone, es racional y razonable presumir que la tercera operación era de la misma mercancía. Puesto que estos dos últimos factores (la proporción entre el

número de operaciones implicadas y las analizadas y el lapso temporal que existe entre todas ellas), también llevan a la misma conclusión que los anteriores (mismo precio, mismo importador,...) en estos casos, la “potencia acreditativa” del conjunto de indicios se ve acrecentada.

Cabe la posibilidad de hacer la simulación variando elementos concretos y concluir cómo habrían afectado a la conclusión. Así, en el caso de que las dos operaciones analizadas hubieran tenido el mismo precio y el de la tercera (no analizada) otro distinto, se produciría un debilitamiento importante de la fuerza probatoria del conjunto de pruebas indiciarias y sería posible descartar la identidad de la mercancía, o bien considerar que la Administración ha probado insuficientemente la identidad entre las mercancías. A la misma conclusión podríamos llegar, si, por ejemplo, se modificase solamente el número total de operaciones. Ya nos hemos referido al incremento de la fuerza probatoria (en términos de presunción) que a juicio de este Tribunal Central tiene el hecho de que se trate de dos análisis de un total de tres operaciones. Sin embargo no tendría la misma fuerza probatoria en el caso de que habiendo sido analizadas igualmente dos operaciones nos enfrentáramos a un total de quinientas operaciones implicadas. Dos operaciones frente a quinientas no tienen la misma fuerza probatoria, según las reglas del criterio humano, que dos operaciones frente a tres. En ese caso igualmente sería posible concluir la insuficiente actividad probatoria de la Administración del hecho imponible.

Los ejemplos anteriores no dejan de ser manifestaciones específicas del criterio ya manifestado por este Tribunal Central, y ya expuesto, de que la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración Tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Baste con lo expuesto para ilustrar que el proceso lógico que permita considerar mayor o menor fuerza probatoria a una prueba por presunciones, a un indicio, o un conjunto de datos indiciarios, ha de ser distinto en cada caso, y que la variación de un hecho o de un dato puede dar lugar a un cambio en la valoración de la fuerza probatoria pero también puede suponer ninguna modificación de esa fuerza probatoria.”

En el fallo de esta resolución se fijaba el criterio siguiente:

“Las autoridades aduaneras pueden aplicar a mercancías idénticas los resultados de un análisis realizado por el Laboratorio de Aduanas, aunque aquéllas estén amparadas en declaraciones aduaneras distintas de las mercancías de las que en concreto se han extraído las muestras. Lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre la mercancía importada objeto de análisis y la mercancía cuyo levante fue concedido anteriormente y que estaba amparada pues en una declaración aduanera distinta.”

Cuarto.

En el caso presente, y con respecto al elemento “potencia acreditativa” y su reflejo en Derecho como fuerza probatoria, y en relación directa con la posibilidad de extensión de los resultados de los análisis de mercancías de otros importadores, debe partirse de que en todo proceso probatorio hay elementos que ya de por sí tienen una alta fuerza probatoria, como pueden ser el etiquetado o descripción idénticos, con más valor cuanto más detallada sea la descripción, y que aumenta si el proveedor es el mismo. En un caso extremo, un solo hecho tendría una “potencia acreditativa” total, como en el caso de que un proveedor sólo elaborara un producto sin variedades, lo que implicaría que, conocido el proveedor, es conocida la mercancía (estaríamos de forma clara ante el enlace “preciso y directo” que exigen el artículo 108.2 LGT y el artículo 386 LEC). Un caso similar, pero menos extremo, es que un proveedor solo fabricara dos productos sin variedades, pero tan distintos entre sí que, conocidos el proveedor y su composición, no habría duda sobre la mercancía (de nuevo estaríamos ante un “enlace preciso y directo”).

Los dos casos expuestos en el párrafo anterior serán infrecuentes, pero nos sirven para ilustrar que un escaso número de datos puede dar una “potencia acreditativa” que desembocaría en un resultado jurídico de una fuerza probatoria no discutible. Lo que sucede en la realidad comercial es que en la mayoría de los casos, al existir una menor potencia acreditativa, el proceso de inferencia se hará más complejo, menos obvio, y exigirá una laboriosa ponderación de las circunstancias concurrentes, y por tanto con más dificultades para obtener un resultado satisfactorio en términos de inferencia.

En el caso presente, el TEAR en su resolución remarca de la sentencia del TJUE ya mencionada:

“(…), el artículo 78 de dicho Reglamento debe interpretarse en el sentido de que permite a las autoridades aduaneras extender los resultados del examen parcial de mercancías incluidas en una declaración aduanera, efectuado a partir de muestras de estas últimas, a mercancías incluidas en declaraciones anteriores presentadas en aduana por el mismo declarante, que no fueron objeto de tal examen ni pueden ya serlo, una vez concedido el levante de las mercancías, cuando estas mercancías sean idénticas, circunstancia que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.”

El TEAR marca en negrita la expresión “mismo reclamante”, y es algo que aparentemente tendría mucha fuerza si nos limitamos sólo a la lectura de ese párrafo, lo que permitiría sin más llegar a la conclusión de que el TJUE veda la posibilidad de extender los análisis de mercancías de unos importadores a terceros importadores distintos. Pero debe tenerse en cuenta que la sentencia del TJUE, a juicio de este TEAC, no se pronuncia sobre este extremo. El asunto que se discutía no se planteaba esa cuestión: la cuestión debatida se circunscribía a si se podían extender los análisis de unas remesas de mercancías a otras, pero todas eran del mismo declarante. No existe en la sentencia ninguna mención a terceros declarantes o terceros importadores, porque no se daba esta circunstancia en el supuesto de hecho analizado por el TJUE.

El TEAR también señala:

“No cabe duda de que extender los resultados del examen de una mercancía despachada de importación en un procedimiento de declaración, iniciado por un obligado tributario, a la mercancía despachada en otro procedimiento de declaración de distinto obligado tributario, que nunca fue parte en el primero, provoca indefensión a este último”.

Sobre esa indefensión, la sentencia del TJUE afirma (y así lo subraya la Directora recurrente):

38 “No obstante, es preciso que el declarante en aduana disponga del derecho a impugnar tal extensión, en particular cuando, como ocurre en el litigio principal, estime que, a pesar de las propias indicaciones ofrecidas en sus declaraciones aduaneras, el resultado del examen parcial de las mercancías incluidas en una declaración no es extrapolable a mercancías incluidas en declaraciones anteriores, presentando cualquier elemento de prueba que sustente esa alegación y que, a su juicio, acredite la inexistencia de identidad de las mercancías controvertidas (véase, por analogía, la sentencia Derudder, antes citada, apartado 42).[3]”

El texto marcado en negrita debe ser aclarado, pues este TEAC no comparte el argumento que parece esgrimir la Directora en el sentido de entender que por el mero hecho de que se disponga del derecho a impugnar, ello implique que no hay indefensión. La privación del derecho a recurrir generaría obviamente indefensión, pero debe tenerse en cuenta que aún teniéndose ese derecho cabe que se cause indefensión a los deudores, como serían los casos en que las autoridades aduaneras no analizaran las alegaciones presentadas (TEAC RG 4921/2014), la utilización de datos comparativos “secretos” (TEAC RG 2296/2012), la inadmisión de documentos relevantes (TEAC RG 761/2012), la falta de motivación (TEAC RG 1270/2010), las situaciones de incompetencia del órgano gestor para analizar determinada documentación (TEAC RG 3186/2011), la falta de notificación al interesado de determinados derechos (TEAC RG 5002/2010), la ausencia del trámite de audiencia (TEAC RG 3188/2007), entre otros. Consecuentemente, la mera existencia del derecho a impugnar no puede subsanar cualquier actuación de la Administración que conlleve indefensión; y en el presente caso, en términos dialécticos al menos, sí cabría plantearse la posibilidad de indefensión.

En el supuesto que da lugar al criterio aquí debatido, la indefensión podría venir por la vía apuntada por el TEAR, en el sentido de no haber tenido acceso el reclamante a los aspectos más relevantes de los resultados de los análisis de mercancías de terceros. Así, es cierto que en los documentos utilizados por la Administración aduanera para su regularización existen datos tachados, como los relativos a los precios, lo que impide acceder tanto al reclamante (como al TEAR y este TEAC), a un elemento que, en efecto y dependiendo de las circunstancias concurrentes en cada caso, podría ser definitivo en el proceso de determinar si las mercancías eran idénticas a las importadas por los terceros, como hubiera resultado si, a la descripción idéntica y mismo proveedor, se hubiera podido añadir que los precios fueran idénticos, lo que hubiera permitido un proceso de inferencia con una “potencia acreditativa” muy alta, mientras que sin el dato de los precios el valor de ese proceso se devalúa y dificulta el poder llegar a la conclusión de que eran mercancías idénticas. Lo mismo sucede con otros datos que el TEAR afirma le hubieran servido para la valoración de la prueba por indicios que estaba intentado hacer valer la Administración aduanera: la proporción entre las declaraciones afectadas y el número de boletines de análisis aplicados, así como al lapso de tiempo transcurrido entre las operaciones, datos que en el supuesto concreto no fueron tenidos en cuenta.

Al igual que en la resolución TEAC RG 3741/2012 (ya mencionada) las consideraciones anteriores se derivan de los principios que deben regir la actividad probatoria; así se decía en esta resolución:

“Los ejemplos anteriores no dejan de ser manifestaciones específicas del criterio ya manifestado por este Tribunal Central, y ya expuesto, de que la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración Tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Baste con lo expuesto para ilustrar que el proceso lógico que permita considerar mayor o menor fuerza probatoria a una prueba por presunciones, a un indicio, o un conjunto de datos indiciarios, ha de ser distinto en cada caso, y que la variación de un hecho o de un dato puede dar lugar a un cambio en la valoración de la fuerza probatoria pero también puede suponer ninguna modificación de esa fuerza probatoria.”

En virtud de todas las consideraciones anteriores, procede estimar en parte el presente recurso de unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por **LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, fijando como criterio el siguiente: Las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del análisis de unas mercancías a otras mercancías amparadas por declaraciones aduaneras distintas, si de los datos de unas y otras se deduce que son idénticas, independientemente de que sus importadores sean diferentes. Evidentemente, lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre las mercancías que hayan sido objeto de análisis y las mercancías no analizadas.

[1] Las negritas son nuestras.

[2] La negrita es nuestra.

[3] La negrita es nuestra

Volver

Final del formulario

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.