

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056105

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 1417/2014

**SUMARIO:**

**Renta de aduanas. Liquidaciones aduaneras. Aplicación del Código Aduanero Comunitario y de la normativa interna de los Estados Miembros en materia de procedimientos, plazos y consecuencias de su incumplimiento. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión a resolver es si debe dejarse inaplicada la norma interna que fija un plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos iniciados mediante declaración a la vista de la existencia de una norma comunitaria - art. 221.3 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario)- que establece un plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de los derechos de importación. En primer lugar ha de señalarse que el art. 221.3 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) fija un plazo de caducidad de tres años para comunicar al deudor la liquidación aduanera, más allá del cual dicha comunicación ya no será posible, pero dicho precepto no establece plazo alguno de duración del procedimiento de comprobación, ni para las comprobaciones anteriores al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a posteriori. La norma comunitaria, en definitiva, no determina el plazo de duración de los procedimientos de comprobación que podrán llevar a cabo las autoridades nacionales de los Estados Miembros, sino que se limita a establecer una fecha límite, a partir del momento del nacimiento de la deuda aduanera, transcurrida la cual la notificación de la liquidación al deudor ya no será posible. Pues bien, no vulnera la normativa comunitaria, la existencia del plazo de caducidad fijado por la normativa española para el procedimiento iniciado mediante declaración en el art. 129.1 de la Ley 58/2003 (LGT), dado que siendo este plazo (seis meses) inferior al de tres años del art. 221.3 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), su transcurso -y la consiguiente caducidad del procedimiento- no impide que las autoridades aduaneras españolas puedan iniciar de nuevo el procedimiento caducado, tal como reconoce el art. 128.2 de la Ley 58/2003 (LGT) y notificar la liquidación oportuna dentro del plazo de tres años que establece la norma comunitaria. Si, caducado un procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses, las autoridades aduaneras no lo inician de nuevo y no practican la liquidación oportuna dentro de los tres años que la norma comunitaria establece, ello será responsabilidad exclusiva de aquéllas, toda vez que el plazo de tres años previsto en el art. 221.3 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) no quedó alterado en absoluto por la declaración de caducidad. Dicho con otras palabras, si la deuda finalmente no puede exigirse por haber transcurrido el plazo de caducidad de tres años previsto en la norma comunitaria, ello no es consecuencia de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración sino de la inacción de la propia Administración que pudiendo iniciar de nuevo el procedimiento conforme al art. 128.2 de la Ley 58/2003 (LGT), no lo hizo, dejando transcurrir así los tres años de que disponía para notificar la liquidación al deudor. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 97, 104, 128, 129, 130 y 242.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 77.

Constitución Española, art. 103.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 61.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 133, 134 y 135.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 1, 4, 5, 59, 61, 62, 63, 67, 68, 71, 73, 74, 78, 79, 201, 217, 220, 221 y 243.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 239, 246, 247 y 248.

Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero comunitario - código aduanero modernizado-), art. 25.

Reglamento (CE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión - refundición-), art. 46.

En la Villa de Madrid, en el recurso 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 Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de mayo de 2013 recaída en la reclamación nº 46/01578/2013 y acumuladas, relativas a liquidación por derechos de importación.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados, a los efectos aquí pretendidos, los hechos siguientes:

1.- Determinado importador presentó en la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia una serie de declaraciones DUA.

Como consecuencia del análisis efectuada por la Aduana, vinculando en su momento a una las declaraciones aduaneras admitida el 15 de julio de 2011, mediante escritos de 15 y 28 de octubre de 2011, el interesado solicita la notificación del resultado del análisis, en relación con la mercancía importada por él mismo, a efectos de poder solicitar segundo análisis en su caso del producto importado, previa aportación de la documentación técnica.

En escrito de 11 de noviembre de 2011, la Administración le comunica la aceptación de un segundo análisis de la mercancía, previa constitución de la garantía correspondiente a la deuda que pudiera surgir del mismo de conformidad con los artículos 73 y 74 del Código Aduanero Comunitario.

En fecha 7 de noviembre de 2012 se notifica la propuesta de liquidación provisional, debido a la modificación de la partida arancelaria declarada, todo ello como consecuencia del dictamen emitido por el Laboratorio Central de Aduanas. Así, el resultado del citado análisis describe la mercancía importada como tubos metálicos de 2150 mm con diámetro exterior de 70 mm y un espesor de pared aproximado de 4,3 mm. Se presenta envuelto en una lámina de plástico y aislado dentro de un envase de papel de aluminio. Exteriormente recubierto de un material tipo cermet que le confiere propiedades ópticas, destinado a la absorción de la irradiación solar. A efectos de su clasificación arancelaria presenta los caracteres de un tubo sin costura, de sección circular, fabricado en acero inoxidable y con un diámetro exterior inferior a 168,5 mm, señalándose como posición estadística correcta 7304.49.93.90

En los Duas de referencia se declaró la mercancía como “ Tubos huecos de acero aleado sin soldadura” de la partida 7304.51.18.90

Finalmente, se dictan las liquidaciones que confirman las anteriores propuestas, por un importe total de 434.798,04 euros, ascendiendo la liquidación de cuantía más elevada a un importe de 146.496 euros.

2.- El deudor interpuso reclamaciones económico-administrativas contra las citadas liquidaciones, que resultaron estimadas por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR) de 27 de mayo de 2013, al apreciar la caducidad del procedimiento de gestión aduanera.

Así, expone el TEAR en su resolución, a los efectos que interesan en el presente recurso:

**TERCERO:** Con carácter previo al análisis del fondo, y, en relación con la alegación del interesado, procede examinar si se ha producido caducidad del expediente.

Establece el artículo 128.1 de la Ley 58/2003, respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración, establece que la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

El artículo 129 de la Ley 58/2003, relativo a la “ Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración”, establece que:

*1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.*

(...)

*La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.*

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

...//....

En el presente supuesto, las declaraciones se presentaron en fechas 15-7-11, 25-7-2011 y 11-7-2011 y el acuerdo de liquidación para las tres primeras se notificó el 2-1-2013, una vez excedido el plazo previsto. Por su parte, las dos últimas declaraciones se presentaron 4-8-11 y 25-8-2011, mientras que el acuerdo de liquidación se notificó el 15-06-2012 en ambos casos, habiendo excedido igualmente del plazo previsto en el mencionado artículo 129. Por lo que la pretensión de la reclamante al tratarse de una cuestión de orden procedimental debe estimarse.

En este sentido y sobre la necesaria declaración expresa de caducidad del procedimiento y su carácter previo al inicio del siguiente procedimiento (artículo 128.2 de la Ley 58/2003), se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 11 de abril de 2013 (Resolución 00/991/2011) destacando que

*“Iniciado un procedimiento mediante la presentación de declaración y transcurridos seis meses sin que se hubiese notificado la oportuna liquidación, dicho procedimiento habrá caducado, lo cual no impide que la Administración pueda iniciarlo de nuevo dentro del plazo de prescripción. Ahora bien, si la Administración, dentro del plazo de prescripción, inicia de nuevo el procedimiento sin declarar expresamente caducado el anterior, se entenderá que las posteriores actuaciones realizadas forman parte del mismo procedimiento inicial.”*

## **Segundo.**

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuesto Especiales de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente alega lo siguiente:

1.- La Unión Europea tiene competencia normativa exclusiva en materia de unión aduanera y en política comercial común, atribuida por los artículos 3.1.a) y e) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), respectivamente. El desarrollo de ambas materias es lo que constituye el derecho aduanero. Esta competencia normativa exclusiva de la UE puede completarse con normas nacionales de los Estados miembros cuando de forma expresa o tácita lo prevea aquélla, siempre que no se opongan al derecho de la Unión, en línea con lo establecido en el artículo 2.1 del TFUE.

El Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento CE nº 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, y sus disposiciones reglamentarias de aplicación, reúnen las normas, los regímenes y los procedimientos aplicables a las mercancías objeto del comercio entre la UE y terceros países, fijando, en un único documento, el campo de aplicación, las definiciones, las disposiciones básicas y el contenido del Derecho aduanero de la UE.

El Código Aduanero Comunitario regula en su artículo 6 los procedimientos a instancia de parte, estableciendo un plazo genérico y una referencia a los previstos en la normativa, no previéndose plazos en relación con actos dictados de oficio. También esta materia se regula de forma expresa en los artículos 218.3 y 220 del CAC, los cuales sólo establecen un plazo en relación a la contracción, en sentido de anotación contable, a los efectos de determinar las obligaciones de los Estados miembros en relación con la puesta a disposición de los recursos propios de la UE, plazo que, además, como se ha indicado en múltiples sentencias del TJUE, no tiene efectos en la exigencia de la deuda aduanera al obligado.

La voluntad del legislador de la UE de no establecer plazos en los actos que no son iniciados a instancia de parte también queda determinada de forma expresa en el nuevo Reglamento (UE) nº 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, ya que al artículo 29, que regula las decisiones que no son dictadas a solicitud del interesado, no le son de aplicación los apartados 2 y 3 del artículo 22, que son los que se refieren al plazo para adoptar las decisiones dictadas a instancia del interesado.

Por tanto, el derecho aduanero de la Unión, fundamentado en la competencia exclusiva que sus instituciones tienen en materia de unión aduanera y política comercial común por atribución de los Tratados, no puede ser completado por el derecho nacional en materia de plazo de duración del procedimiento de comprobación.

El Código Aduanero Comunitario establece la institución de la caducidad en su artículo 221.3, cuando prevé que no pueda notificarse ninguna deuda aduanera una vez transcurridos tres años desde la fecha de su nacimiento. En cambio, no regula plazo alguno de duración de los procedimientos y prevé como supuestos de no

contracción los regulados en su artículo 221. De esta forma, si se anula una liquidación por la caducidad prevista ya sea en el artículo 104 o en el 129 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se producirá un efecto contrario a lo previsto en el Código Aduanero Comunitario.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, entre otras, en sentencia de 16 de julio de 2010 (Rec. nº 945/2009).

La aplicación del principio del efecto directo y la primacía del Derecho comunitario sobre el nacional al presente supuesto conlleva tener únicamente en cuenta el plazo de tres años para notificar el importe de los derechos al deudor por las autoridades aduaneras, y dejar inaplicado el plazo de seis meses previsto tanto en el artículo 129 como en el 104 de la LGT. A mayor abundamiento, la propia LGT establece la previsión de que el plazo de caducidad previsto en el artículo 104 se aplica en defecto de que una norma comunitaria establezca un plazo superior, por lo que no cabe la aplicación del plazo de caducidad de seis meses para notificar la liquidación en relación a los derechos de importación, toda vez que el artículo 221.3 del CAC establece uno de tres años.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente: *“la liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, sin perjuicio de la aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben en desarrollo de la misma. Tal normativa no puede por tanto contradecir lo dispuesto en la normativa aduanera, como corre en el supuesto objeto del presente recurso, imponiendo a la Administración un plazo de caducidad de seis meses para notificar los derechos al deudor, cuando el plazo de caducidad previsto en el Código es de tres años. Y que, por tanto, para la liquidación de los derechos de importación los preceptos 104 y 129 de la LGT antes citados no resultan de aplicación en relación con los plazos y sus efectos jurídicos”*.

### **Tercero.**

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presenta en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Posible extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la medida en que no ha podido verificar ni la fecha de notificación de la resolución del TEAR recurrida ni la fecha de interposición del propio recurso extraordinario.

- En cuanto al fondo del asunto debatido, señala que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea admiten, para la regularización y liquidación de los derechos de importación, la aplicación de los procedimientos internos y, por tanto, la existencia de plazos máximos de duración para estos procedimientos.

- El artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario no tiene que ver con la cuestión que nos ocupa, pues es un plazo para el ejercicio de la acción o derecho a liquidar.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia y legitimación 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 (en adelante, LGT).

### **Segundo.**

Con carácter previo a las cuestiones de fondo que se plantean, hemos de entrar a conocer de la temporaneidad o no del presente recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio.

El artículo 242 de la LGT prevé:

*“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y*

de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio”.

Este artículo ha sido desarrollado por el artículo 61.1 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRVA), el cual señala en su primer párrafo que:

“1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio según lo previsto en los artículos 241, 242 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la citada resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta.

A los efectos del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, el Tribunal Económico-administrativo Central notificará la resolución al Director General de Tributos”.

En el escrito de interposición del recurso, la Directora señala que dicha resolución le ha sido notificada con fecha 5 de agosto de 2013.

A estos efectos, constan acreditados en el expediente obrante en este Tribunal Central los siguientes hechos:

- Fecha en que se dicta la resolución recurrida por el TEAR, 27 de mayo de 2013.
- Notificación de la resolución recurrida al obligado tributario interesado, 5 de julio siguiente.
- Envío del expediente para cumplimiento de la resolución a la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, con fecha 1 de agosto de 2013.
- Interposición del recurso por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales con fecha 18 de octubre de 2013.

Así las cosas, no constando en el expediente la fecha en que se ha notificado la resolución del TEAR al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, órgano legitimado para la interposición del presente recurso extraordinario, debe aplicarse la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 242.2 de la Ley General Tributaria, según el cual “Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio”. Así las cosas, estando en cambio acreditada la fecha en que la resolución fue enviada para ejecución y a la vista de la fecha de presentación del recurso, debe concluirse que se ha deducido en plazo.

### **Tercero.**

Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si debe dejarse inaplicada la norma interna (artículos 104 y 129 de la Ley 58/2003 General Tributaria) que fija un plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración, a la vista de la existencia de una norma comunitaria (artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario) que establece un plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de los derechos de importación.

### **Cuarto.**

La cuestión planteada ha sido ya objeto de pronunciamiento por parte de este Tribunal Central en resolución también de recurso extraordinario de alzada, en la que se ha unificado criterio con carácter vinculante para toda la Administración tributaria, en la reciente Resolución 4494/2014 de fecha 16 de septiembre de 2014.

Así, en dicha resolución ya hemos indicado que, tras la entrada en vigor del Mercado Único el 1 de enero de 1993, la deuda aduanera comunitaria que surge a partir de los intercambios comerciales realizados entre los

Estados Miembros de la Comunidad Europea y los terceros países se configura como la única existente en el seno de ésta y forma parte de los denominados “recursos propios comunitarios”, que tienden a proporcionar los ingresos necesarios para que la Comunidad Europea pueda cumplir con los objetivos que tiene marcados. Se trata, por tanto, de unos ingresos de naturaleza tributaria que tienen un doble objetivo: primero, recaudar ingresos destinados a financiar las necesidades de la Comunidad Europea; y segundo, cumplir una función de protección del mercado comunitario frente a las importaciones procedentes de terceros países.

Dicho lo anterior, podría pensarse que la competencia para la recaudación de los tributos cuyo origen y nacimiento deriva de una norma comunitaria corresponde a la Comunidad Europea, máxime cuando el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye en su artículo 3 a la Unión la competencia exclusiva en el ámbito de la unión aduanera. Sin embargo, no puede perderse de vista que dicho Tratado contempla en su artículo 2 la posibilidad de que los Estados miembros puedan legislar en dicha materia cuando sean facultados para ello por la Unión, al disponer que *“cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión”*. Y en este contexto, tal facultad aparece reconocida en el artículo 8, párrafo 1º de la Decisión 94/728 del Consejo, que estableció que: *“Los Estados miembros recaudarán los recursos propios comunitarios contemplados en las letras a) y b) del apartado primero del artículo segundo (derechos de Aduanas), con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en su caso, a los requisitos de la normativa comunitaria”*. En idénticos términos se han pronunciado las sucesivas Decisiones del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (Decisión 2000/597/CE, Euratom, de 29 de septiembre y Decisión 2014/335/UE, Euratom, de 26 de mayo). Por su parte, el CAC dispone en su artículo 1 que *“el presente Código, junto con las normas de desarrollo adoptadas tanto en el ámbito comunitario como en el nacional, constituyen la normativa aduanera”* y en el artículo 4.23 que *“a efectos del presente Código, se entenderá por «disposiciones vigentes»: las disposiciones comunitarias o las disposiciones nacionales”*.

El CAC y su Reglamento de aplicación establecen, por tanto, el marco general de la recaudación de la deuda aduanera, mientras que las cuestiones relativas al derecho formal o procedimental se dejan a la regulación de cada uno de los Estados miembros, sin que puedan ir en contra de las disposiciones del Código. Esta adaptación normativa no puede ser caprichosa por parte de cada uno de los Estados miembros, toda vez que la Decisión del Consejo 94/728 (y las sucesivas que la han sustituido) al otorgar la función recaudatoria a cada uno de los Estados miembros les permite desarrollarla conforme a sus propias normas, adaptadas a la normativa comunitaria, adaptación que habrá de realizarse siguiendo las directrices de la Comisión. Así, en efecto, dispone el artículo 8 de la Decisión 94/728 (y en términos prácticamente idénticos, las sucesivas sobre el sistema de recursos propios de la UE) que *“la Comisión examinará periódicamente dichas disposiciones nacionales que le comunicarán los Estados miembros, comunicará a éstos las adaptaciones que le parezcan necesarias para garantizar que se ajustan a la normativa comunitaria e informará a la autoridad presupuestaria...”*.

Así establecida la norma de competencia que permite a los Estados miembros la recaudación de los recursos propios comunitarios, cabe deducir que existe una competencia original para la misma que reside en la Comunidad Europea, siendo la competencia de cada uno de los Estados miembros una competencia derivada de la competencia original. En orden a la recaudación coexisten, por tanto, las dos normativas, la comunitaria y la nacional, no debiendo perderse de vista que por expreso encargo y mandato de la normativa comunitaria se obliga a que la normativa interna se adapte en todo momento a la comunitaria y que las facultades otorgadas a las normativas de los Estados miembros en ningún caso pueden entrar en colisión con la normativa comunitaria, que es aquella que le otorga dichas facultades.

Como tributo propio de la Comunidad, la normativa comunitaria desarrolló una amplia gama de Directivas a fin de establecer la armonización que las normas nacionales de cada Estado miembro debían llevar a cabo en materia de nacimiento, exigibilidad y extinción de la deuda aduanera. La dispersión reglamentaria y normativa que en este tema produjo la Comunidad Europea quedó paliada por la publicación del Reglamento nº 2913/92 por el que se aprueba el CAC, completado con el Reglamento nº 2454/93, Reglamento de aplicación de dicho Código, que unifica en buena medida y recopila la dispersa normativa comunitaria sobre la deuda aduanera.

En definitiva, pues, existían al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, dos Reglamentos comunitarios, el Reglamento nº 2913/92 por el que se aprueba el CAC, y el Reglamento nº 2454/93, de aplicación del CAC, y una Decisión del Consejo, la 2000/597/CE (obligatoria para todos los Estados miembros en virtud del artículo 189 del Tratado de Roma) que solicitan a los Estados miembros que recauden los derechos de aduana, recursos propios comunitarios, conforme a su propia normativa nacional, sin que ésta pueda entrar en colisión con la normativa comunitaria citada. Tal adaptación deberá realizarse por cada Estado miembro teniendo siempre en cuenta la primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos del Consejo, quedando por tanto inaplicables aquellas normas nacionales que se opongan o contradigan a la legislación comunitaria.

#### Quinto.

EL CAC y su Reglamento de aplicación se ocupan de regular las peculiaridades de las declaraciones DUAs en el ámbito aduanero, analizando la declaración, su admisión, los controles aduaneros, la determinación de la deuda, su contracción, su notificación al deudor, la obligación de pago o garantía por éste de la deuda y la concesión del levante de la mercancía.

En relación con **las declaraciones** el Reglamento CE 2913/1992 define en el artículo 4 la declaración aduanera como *“el acto por el que una persona manifiesta según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado”*

Toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero, de acuerdo con el artículo 59 del Reglamento CE 2913/1992. Esta declaración deberá hacerse en las modalidades apropiadas de entre las señaladas en el artículo 61 del Reglamento CE 2913/1992 (escrita, informática, verbal). El artículo 62 de la citada norma establece que las declaraciones deberán estar firmadas y contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías. Asimismo deberán adjuntarse a la declaración todos los documentos cuya presentación sea necesaria para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías. Por último el artículo 63 determina que *“Las declaraciones que cumplan las condiciones del artículo 62 serán inmediatamente admitidas por las autoridades aduaneras siempre que las mercancías a que éstas se refieran se presenten en la aduana.”*

La admisión de la declaración por las autoridades aduaneras supone que éstas se aseguran de que se cumplen los requisitos puramente formales del artículo 62 citado (declaración firmada, datos correspondientes al destino cumplimentados y documentos necesarios acompañados) y que las mercancías se han presentado a la Aduana. Constituye la fecha que deberá tomarse en consideración para la aplicación de todas las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías (artículo 67 Reglamento CE 2913/1992). No supone comprobación alguna sobre la exactitud de los datos contenidos en la declaración, ni constituye manifestación de “decisión” alguna sobre la declaración presentada (considerando 33 de la sentencia del TJCE de 12/09/2013 (DOC 313 de 26.10.2013, p.23), asunto T-380/11 Palirria Souliotis vs Comisión) .

La declaración admitida es sometida a una serie de **controles aduaneros**. Los controles se basan principalmente en un análisis de riesgos de la declaración (controles sistemáticos a que se refieren los artículos 25 del Reglamento CE 450/2008 y 46 del Reglamento 952/2013), y podrán suponer asimismo, en función del resultado del análisis de riesgos realizado, el control aleatorio de la declaración, pudiendo ser este control aleatorio documental y/o físico. En relación con la comprobación aleatoria de los datos consignados en los DUAs respecto del régimen aduanero al que se sometan las mercancías, el artículo 68 del Reglamento CE 2913/1992 , desarrollado en los artículos 239 a 246 del Reglamento 2454/1993 de la Comisión, distingue dos tipos de controles: el documental, *“que se referirá a la declaración y a los documentos adjuntos”* y el físico, que abarca el *“examen de las mercancías y a la extracción de muestras para su análisis o para un control más minucioso”*. De acuerdo con el artículo 71.1 del Reglamento CE 2913/1992: *“Los resultados de la comprobación de la declaración servirán de base para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.”* Si no se realiza comprobación documental o física de la declaración, artículo 71.2, la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen declarado se hará *“sobre la base de los datos de la declaración.”* De las comprobaciones realizadas, de los medios de identificación empleados y de su resultado se dejará constancia en el DUA (ejemplar para la administración) o en documento anejo, de acuerdo con el artículo 247 del Reglamento 2454/1993 de la Comisión en relación con el 78 y el 220 del Reglamento 2913/1992.

Una vez admitida la declaración y realizados los controles sistemáticos y, en su caso, aleatorios, se adopta la **decisión administrativa** sobre las consecuencias jurídicas de la declaración presentada. Por “decisión” se entiende, de acuerdo con el artículo 4.5 del Reglamento CE 2913/1992 *“todo acto administrativo efectuado en virtud de la normativa aduanera que, al pronunciarse sobre un caso individual, surta efectos jurídicos sobre una o más personas determinadas o que pueden determinarse; este término incluirá, entre otros aspectos, una información vinculante a efectos del artículo 12”*

La decisión, el acto administrativo con consecuencias jurídicas para el interesado, es consecuencia de la adopción de medidas nacionales en el marco de un procedimiento administrativo conducente, en su caso, a la liquidación. En el caso de los despachos a libre práctica, artículo 79 del Reglamento 2913/1992, el despacho confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados. La deuda aduanera se origina en los despachos a libre práctica y a consumo de mercancías con la admisión de la declaración, de acuerdo con el artículo 201 del Reglamento CE 2913/1992 y en esa misma fecha se devenga asimismo el IVA a la importación (artículo 77 de la Ley 37/1992).

Señala el artículo 217 del citado Reglamento, en relación con la **determinación de la deuda y su contracción** que *“1. Todo importe de derechos de importación o de derechos de exportación resultante de una deuda aduanera, en lo sucesivo denominado «importe de derechos», deberá ser calculado por las autoridades aduaneras desde el momento en que dispongan de los elementos necesarios y ser objeto de una anotación por*

parte de dichas autoridades en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos (contracción).”

El artículo 221 del Reglamento CE 2913/1992 se refiere a la **notificación de la deuda** ya determinada, disponiendo que:

1. Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.

2. Cuando, en la declaración en aduana y a título indicativo, se haya hecho mención del importe de derechos a liquidar las autoridades aduaneras podrán disponer que la comunicación mencionada en el apartado 1 sólo se efectúe cuando el importe de derechos que se indique no corresponda al que dichas autoridades hubieren determinado.

Sin perjuicio de la aplicación del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 218, cuando se haga uso de la posibilidad establecida en el párrafo primero del presente apartado, la concesión del levante de las mercancías por parte de las autoridades aduaneras servirá de comunicación al deudor del importe de derechos contraído.

3. La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.

4. Cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto perseguible judicialmente en el momento en que se cometió, la comunicación al deudor podrá efectuarse, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, después de la expiración del plazo de tres años previsto en el apartado 3”

En lo que se refiere a la comunicación al deudor, las autoridades aduaneras han de observar el plazo del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992: tres años, como ya se ha señalado. En ese plazo, por imperativo comunitario, debe notificarse al deudor el acto administrativo de liquidación. Se trata de una regla de limitación temporal de la actuación de la administración conducente a determinar la deuda.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se plantean la naturaleza de este plazo, si se trata de un plazo de caducidad o de prescripción. Lo cierto es que el plazo de tres años se establece como limitación temporal con una excepción, en cuanto a la duración del plazo, cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto [penalmente sancionable] en el momento en que se cometió (221.4 del Reglamento CE 2913/1992). El transcurrir de este plazo sólo se verá suspendido en la interposición de recursos por el interesado (artículo 243 del Reglamento CE 2913/1992).

Sobre el respeto del límite de los tres años del artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario para la notificación de deuda aduanera al deudor se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias de 23 de febrero de 2006, asunto C-201/04 Molenbergnatie (apartados 40 y 41), de 16 de julio de 2009, asunto C124/08 y acumulado 125/08 Snauwaert (apartados 27, 28, 32), de 28 de enero de 2010, asunto C-264/08, Direct Parcel Distribution (apartados 42, 43 y 47), de 27 de febrero de 2014, asunto C-571/12 Greencarrier Freight Services Latvia SIA (apartado 40), que por su claridad y concisión se cita a continuación:

“40 Por último, procede señalar que, si bien el artículo 78 del Código aduanero no establece ningún plazo específico para la revisión de las declaraciones aduaneras, las autoridades aduaneras, conforme al artículo 221, apartado 3, de dicho Código, pueden comunicar una nueva deuda aduanera durante un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de esa deuda.”

Por su parte, este Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 23 de mayo de 2013, RG 3045/2010, y de 18 de abril de 2013, RG 444/2010, ha mantenido que el Reglamento 2913/1992 y sus normas de desarrollo son norma especial y sectorial y que el plazo de 3 años del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992, que se configura como límite temporal del derecho de la Administración a notificar la deuda tributaria es de caducidad.

Por último el artículo 4.20 del Reglamento 2913/1992 define el **levante de una mercancía** como “la puesta a disposición por parte de las autoridades aduaneras, de una mercancía a los fines previstos en el régimen aduanero a que esté sometida”

Sólo si se han cumplido todas las formalidades aduaneras del régimen aduanero para el que se haya declarado la mercancía, las autoridades aduaneras autorizarán al interesado para que las retire de donde se encuentran bajo control aduanero. El artículo 73 del Reglamento 2913/1992, desarrollado en el artículo 247 y 248 del Reglamento 2454/1993, destaca que:

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 74, cuando se reúnan las condiciones de inclusión en el régimen de que se trate y siempre que las mercancías no sean objeto de medidas de prohibición o restricción, las autoridades aduaneras concederán el levante de las mercancías en cuanto se hayan comprobado, o admitido sin comprobación, los datos de la declaración. Se procederá de la misma forma cuando la comprobación no haya podido concluir en un plazo razonable y la presencia de las mercancías a efectos de dicha comprobación ya no sea necesaria.

2. El levante se concederá una sola vez para la totalidad de las mercancías que sean objeto de la misma declaración.

A efectos del presente apartado, cuando un impreso de declaración incluya varias partidas de orden, los datos relativos a cada una de ellas se considerarán como una declaración separada.”

En particular, dispone el artículo 248 del Reglamento C2454/1993 que “cuando las autoridades aduaneras consideren que los controles que ha iniciado pueden conducir a la determinación de unos derechos superiores a los que resultan del contenido de la declaración, exigirán además la constitución de una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre la cuantía mencionada en el párrafo anterior y aquella a la que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías. Sin embargo, en lugar de constituir esta garantía, el declarante podrá solicitar la inmediata contracción de la cuantía de los derechos a los que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías.”

El artículo 74 del Reglamento 2913/1992 vincula la concesión del levante al **pago o garantía de la deuda aduanera**, en los términos siguientes:

“1. Cuando la admisión de una declaración en aduana implique el nacimiento de una deuda aduanera, sólo se podrá conceder el levante de las mercancías objeto de dicha declaración cuando haya sido pagado o garantizado el importe de la deuda aduanera.”

De los citados artículos se extraen las conclusiones siguientes:

1.- La declaración DUA, una vez admitida, inicia el procedimiento de determinación de la deuda aduanera en el caso de régimen de despacho a libre práctica.

2.- En el DUA se cuantifica por el propio interesado el importe de los derechos de importación y de otras medidas y del IVA a la importación.

3.- En caso de no comprobarse la declaración admitida, la deuda se determina sobre los datos declarados, se contrae o anota en los registros contables, y su notificación se considera realizada con el levante, previo pago o garantía.

4.- De comprobarse la declaración (documental o físicamente) puede ser que no se detecten omisiones, en cuyo caso vale lo señalado en el punto anterior, o que del resultado de la comprobación resulten diferencias, en cuyo caso la Administración determinará el importe de los derechos, practicando el oportuno acto expreso de liquidación, que se contraerá y notificará al interesado. En este caso no fija el Reglamento citado normas específicas de procedimiento tributario (nombre, plazo de desarrollo, formas de inicio, terminación y requisitos de terminación, efectos de la liquidación), por lo que habrá que estar a lo establecido en la normativa nacional. De originarse derechos, la mercancía no se pondrá a disposición del interesado, es decir, no se concederá el levante, si no se pagan o garantizan los derechos devengados.

5.- En caso de iniciarse comprobación y cuando la misma no haya podido concluir en un plazo razonable y no ser ya necesaria la presencia de las mercancías para la finalización de la misma, se liquidará por lo declarado (punto 3) pero se exigirá para conceder el levante la constitución de garantía por las posibles diferencias o, a solicitud del interesado, se puede contraer la deuda por el importe de los derechos a que podrán quedar sujetas las mercancías (punto 4).

Las anteriores conclusiones se recogen asimismo en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2013 asunto T-380/11 Palirria Souliotis vs Comisión, apartados 1 a 6 y 33 a 42.

Sin perjuicio de los anteriores controles aduaneros a que pueden ser sometidas las declaraciones admitidas, además el artículo 78.2 y 3 del Reglamento 2913/1992 permite en todo caso realizar una **comprobación a posteriori de las declaraciones**.

Dispone, en concreto, el artículo 78 del Reglamento 2913/1992 que:

“ 2. 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. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.”

En cuanto al modo de desarrollar esos controles o comprobaciones a posteriori respecto de los nuevos datos no tenidos en consideración en la liquidación originaria, nada dice el Reglamento 2913/1992 ni los Reglamentos que lo desarrollan sobre el procedimiento a seguir por las autoridades aduaneras para percatarse de la existencia de una deuda, para calcular el importe legalmente adeudado o para determinar el deudor. En este sentido hay que tener en cuenta lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 23 de febrero de 2006, caso C-201/04 Molenbergnatie (apartados 52 a 54):

“52 Para responder a la quinta cuestión planteada, procede recordar que conforme a los principios generales en los que se basa la Comunidad y que regulan las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros, corresponde a estos últimos, con arreglo al artículo 10 CE, asegurar el cumplimiento de las normativas comunitarias en su territorio. En la medida en que el Derecho comunitario, incluidos sus principios generales, no contenga normas comunes al respecto, **las autoridades nacionales procederán, en la ejecución de dichas normativas, con arreglo a las normas formales y sustantivas de su Derecho nacional** (véanse, en particular, las sentencias de 23 de noviembre de 1995, *Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau*, C-285/93, Rec. p. I-4069, apartado 26, y de 25 de marzo de 2004, *Azienda Agricola Giorgio, Giovanni y Luciano Visentin y otros*, C-495/00, Rec. p. I2993, apartado 39).

(.....)

54 A la vista de las consideraciones precedentes, debe responderse a la cuarta cuestión que los Estados miembros no están obligados a adoptar normas de procedimiento específicas relativas a las modalidades según las cuales debe tener lugar la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación o de exportación, puesto que pueden aplicarse a esa comunicación **normas de procedimiento internas de alcance general que garanticen una información adecuada al deudor y le permitan defender sus derechos con pleno conocimiento de causa.**”

Así las cosas, en vista de que la normativa comunitaria expuesta no contempla, como ya se ha indicado, normas específicas de procedimiento ni para las comprobaciones iniciadas con anterioridad al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a posteriori, habrá que estar, para la determinación del procedimiento adecuado, al sistema de fuentes nacional (artículo 103 Constitución española), y siendo materia tributaria, deberá tenerse presente el marco de los procedimientos regulados en la Ley 58/2003 General Tributaria, en el bien entendido de que las normas específicas nacionales sobre procedimiento habrán de respetar las normas generales de procedimiento incluidas en la legislación comunitaria y, en particular, en el CAC. En este sentido, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 22 de septiembre de 2009 (RG 2974/2009), ya se refirió a estas normas generales del procedimiento en materia aduanera previstas en la legislación comunitaria y su necesidad de ser completadas por el derecho nacional, al señalar:

Los artículos 6 a 10 Reglamento (CE) n° 2913/92 contienen las normas generales del procedimiento administrativo en materia aduanera. Definiéndose en el número 5 del artículo 4 del citado Reglamento el concepto jurídico de "decisión". Según este artículo "decisión" es "todo acto administrativo efectuado en virtud de la normativa aduanera que, al pronunciarse sobre un caso individual, surta efectos jurídicos sobre una o más personas determinados o que pueden determinarse ...". Con respecto al proceso de liquidación.- decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera.- el artículo 6 no establece plazo, limitándose, en su número 2, a indicar que "La decisión deberá adoptarse en el plazo más breve posible".

**La normativa comunitaria no regula cómo y en que plazos se debe formar la voluntad del órgano administrativo y por tanto no regula de forma exhaustiva el procedimiento administrativo por lo que las materias que no son reguladas por el derecho comunitario resultan reguladas por el derecho nacional.**

#### Sexto.

La naturaleza tributaria de la deuda aduanera es indiscutible, ya que se trata de impuestos que gravan las mercancías por el hecho de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad Europea, tal como señala el

CAC en su artículo 5, párrafo noveno, cuando define a la deuda aduanera como la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes. El nacimiento de esta deuda aduanera y la consiguiente obligación de satisfacer el importe de los tributos aduaneros tiene lugar en la admisión de la declaración de Aduanas o en cualquier otro acto jurídico que permita a una determinada mercancía ser incluida en un destino aduanero.

Respecto del ámbito de aplicación de los tributos establece el artículo 83 de la LGT que:

*“1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*(....)*

*3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.*

*(....)”*

Por su parte, el artículo 97 de la LGT señala que:

*“Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:*

*a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras Leyes Tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.*

*b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”.*

Los procedimientos de gestión e inspección se regulan en el capítulo III y IV, respectivamente, del Título III de la Ley 58/2003, y han sido desarrollados en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGI).

Llegados a este punto, no ofrece duda a juicio de este Tribunal Central que resulta de aplicación a los DUAs admitidos a despacho a libre práctica el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 a 130 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y en los artículos 133 a 135 del RGGI.

Al admitirse la presentación de la declaración, de acuerdo con el artículo 128 de la LGT, se produce la “iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración”. Así, en efecto, establece dicho precepto:

*“1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.*

*2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad”.*

En el curso de las actuaciones y de conformidad con el artículo 129.2 de la LGT la Administración tributaria *“....podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores”.*

De acuerdo con el artículo 130 de la LGT el procedimiento iniciado mediante declaración puede finalizar de dos formas:

*a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.*

*b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto en el artículo 129.1 de la LGT sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción*

Como ya se señaló, el procedimiento iniciado mediante declaración es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 133 a 135 del RGGI. El artículo 134 de este reglamento regula las especialidades del procedimiento iniciado por declaración en el ámbito aduanero, en los términos siguientes:

*“1. En el supuesto de que el procedimiento de liquidación se haya iniciado mediante una declaración en aduana para el despacho de las mercancías situadas en recintos aduaneros y lugares habilitados al efecto, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación que corresponda conforme a los datos declarados y los que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho.*

*2. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado, se observarán las siguientes reglas:*

*a) La Administración formulará la correspondiente propuesta de liquidación en la que se consignarán los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación, y la notificará al interesado.*

*b) En el mismo acto en el que le sea notificada la referida propuesta de liquidación, el interesado podrá formular las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos o justificantes que considere oportuno dentro de los 10 días siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.*

*c) Cuando el interesado manifieste expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la liquidación practicada.*

*d) Cuando el interesado formule alegaciones o aporte nuevos documentos o justificantes, la Administración dispondrá de un plazo de 10 días, desde su formulación o aportación por el interesado, para practicar la liquidación. En este caso, el levante se podrá autorizar previo ingreso o afianzamiento del importe de la liquidación que practique la Administración.*

*e) Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que en su momento puedan proceder contra la liquidación que finalmente dicte la Administración.*

*3. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.*

*4. En lo no previsto en los apartados anteriores, se estará a lo dispuesto en su normativa específica.*

*5. Cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan en los mismos casos, plazos, condiciones y circunstancias que los previstos en los apartados anteriores para practicar liquidaciones.*

*6. Las liquidaciones dictadas según los números anteriores pueden ser objeto de nueva comprobación en los términos a que se hace referencia en el artículo 78 del Reglamento (CE) núm. 2913/ 1992, del Consejo, de 12 de octubre ( LCEur 1992, 3275) , por el que se aprueba el Código aduanero comunitario”.*

Así las cosas, la cuestión a resolver en el presente recurso, cuestión idéntica a una de las que ya se plantearon en la Resolución 4994/2014 de este Tribunal Central, es si debe dejarse inaplicada, como postula inicialmente la Directora recurrente, la norma interna que fija un plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos iniciados mediante declaración a la vista de la existencia de una norma comunitaria (artículo 221.3 del CAC) que establece un plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de los derechos de importación. En opinión del órgano recurrente, al no regular el CAC efectos como los previstos en los artículos 104 y 129 de la LGT, esto es, la caducidad del procedimiento por el transcurso de seis meses sin que se haya notificado la liquidación, toda vez que el artículo 221.3 de la norma comunitaria tan sólo prohíbe comunicar la deuda al deudor transcurrido el plazo de tres años, su aplicación a procedimientos aduaneros podría conducir a la extinción de una deuda aduanera por motivos no previstos en el CAC, por lo que el derecho nacional estaría modificando el derecho de la Unión Europea.

Este Tribunal Central considera, contrariamente a lo que sostiene la recurrente y de acuerdo con lo mantenido por el TEAR, que la aplicación de la norma española que fija un plazo máximo de seis meses para la notificación al deudor de la correspondiente liquidación aduanera so pena de caducidad, no contraviene la normativa comunitaria ni, más en concreto, el artículo 221.3 del CAC.

En primer lugar ha de señalarse que el artículo 221.3 del CAC fija un plazo de caducidad de tres años para comunicar al deudor la liquidación aduanera, más allá del cual dicha comunicación ya no será posible, pero dicho precepto no establece plazo alguno de duración del procedimiento de comprobación, ni para las comprobaciones anteriores al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a posteriori. La norma comunitaria, en definitiva, no determina el plazo de duración de los procedimientos de comprobación que podrán llevar a cabo las autoridades nacionales de los Estados miembros, sino que se limita a establecer una fecha límite, a partir del

momento del nacimiento de la deuda aduanera (que tiene lugar con la admisión de la declaración a tenor de lo dispuesto en el artículo 201.2 del CAC) transcurrida la cual la notificación de la liquidación al deudor ya no será posible. Como se transcribió más arriba, este Tribunal Central señalaba en su resolución de 22 de septiembre de 2009 que “La normativa comunitaria no regula cómo y en que plazos se debe formar la voluntad del órgano administrativo y por tanto no regula de forma exhaustiva el procedimiento administrativo por lo que las materias que no son reguladas por el derecho comunitario resultan reguladas por el derecho nacional”.

En el mismo sentido de considerar que el plazo de tres años es un plazo sustantivo, de ejercicio de un derecho o de una acción, podemos citar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de junio de 2010 en el asunto C-75/09, la cual señala:

*“30. Para empezar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la primera frase del artículo 221, apartado 3, del Código aduanero establece una regla de prescripción según la cual la notificación del importe de los derechos de importación o de exportación que proceda pagar no puede efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Molenbergnatie, C-201/04, Rec. p. I-2049, apartado 39, y de 16 de julio de 2009, Snauwaert y otros, C-124/08 y C-125/08, Rec. p. I-0000, apartado 28).*

*31. La segunda frase del apartado 3 del artículo 221 del Código aduanero prevé que dicho plazo de prescripción se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 del mismo Código y hasta que finalice el procedimiento de recurso.*

*32. Como excepción a la regla mencionada en el apartado 30 de la presente sentencia, el artículo 221, apartado 4, del Código aduanero establece que las autoridades aduaneras, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, podrán efectuar la referida notificación después de la expiración del mencionado plazo de tres años cuando la causa de que dichas autoridades no hayan podido determinar el importe exacto de los derechos legalmente adeudados sea un acto penalmente sancionable (sentencia Snauwaert y otros, antes citada, apartado 29).”*

Pues bien, no vulnera, a juicio de este Tribunal Central, la normativa comunitaria, la existencia del plazo de caducidad fijado por la normativa española para el procedimiento iniciado mediante declaración en el artículo 129.1 de la LGT, dado que siendo este plazo (seis meses) inferior al de tres años del artículo 221.3 del CAC, su transcurso –y la consiguiente caducidad del procedimiento- no impide que las autoridades aduaneras españolas puedan iniciar de nuevo el procedimiento caducado, tal como reconoce el artículo 128.2 de la LGT y notificar la liquidación oportuna dentro del plazo de tres años que establece la norma comunitaria. Si, caducado un procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses, las autoridades aduaneras no lo inician de nuevo y no practican la liquidación oportuna dentro de los tres años que la norma comunitaria establece, ello será responsabilidad exclusiva de aquéllas, toda vez que el plazo de tres años previsto en el artículo 221.3 del CAC no quedó alterado en absoluto por la declaración de caducidad. Dicho con otras palabras, si la deuda finalmente no puede exigirse por haber transcurrido el plazo de caducidad de tres años previsto en la norma comunitaria, ello no es consecuencia de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración sino de la inacción de la propia Administración que pudiendo iniciar de nuevo el procedimiento conforme al artículo 128.2 de la LGT, no lo hizo, dejando transcurrir así los tres años de que disponía para notificar la liquidación al deudor. Debe rechazarse, por tanto, la pretensión de la Directora recurrente según la cual debería tenerse en cuenta únicamente el plazo de tres años del artículo 221.3 del CAC para notificar el importe de los derechos al deudor por las autoridades aduaneras y dejar inaplicable el plazo de seis meses previsto tanto en el artículo 129 como en el 104 de la LGT, sobre la base de que admitir éste último podría conducir a la no exigencia de una deuda aduanera por supuestos distintos a los previstos en el artículo 221 del CAC, con lo que la normativa nacional estaría modificando la de la Unión Europea.

Considera, además, este Tribunal Central que no sólo resulta de aplicación al procedimiento aduanero analizado el plazo de seis meses previsto en la LGT sino también los efectos del incumplimiento de este plazo, esto es, la consiguiente caducidad de aquél. Esta postura no contradice tampoco la normativa comunitaria, pues ésta no establece plazo alguno de duración del procedimiento sino que se limita a fijar una fecha desde el nacimiento de la deuda aduanera más allá de la cual no cabrá la liquidación. Por tal motivo, esto es, porque la norma comunitaria no fija plazo de duración del procedimiento ni tampoco consecuencias de su incumplimiento, resulta de aplicación la norma interna tanto en lo que respecta al plazo de duración del procedimiento (seis meses) como en lo que se refiere a las consecuencias del incumplimiento de éste, es decir, a la caducidad. La caducidad del procedimiento por transcurso de seis meses conllevará la terminación del mismo, su extinción, pero esta circunstancia no entra en conflicto con la existencia del plazo de tres años del CAC porque éste no es un plazo de duración del procedimiento y porque siendo superior al de seis meses del procedimiento de gestión, no se ve comprometido por el hecho de que éste último pueda caducar.

No se opone a esta conclusión la previsión –citada por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales- contenida en el propio artículo 104 de la LGT de que el plazo máximo de duración del

procedimiento pueda superar los seis meses cuando una norma comunitaria establezca un plazo superior, puesto que, como se indicó anteriormente, el artículo 221.3 del CAC no está fijando un plazo de duración de los procedimientos de comprobación sino un plazo de ejercicio de su acción de liquidación por parte de las autoridades aduaneras más allá del cual no cabe notificar la liquidación al deudor.

Este Tribunal Central no ignora la existencia de diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (baste citar, por todas, la de 13 de abril de 2012, rec. nº 690/2010) que han rechazado la caducidad de los procedimientos aduaneros de comprobación de los DUAs por el transcurso del plazo máximo de seis meses, basándose precisamente en que el artículo 104 de la LGT prevé la posibilidad de que una norma comunitaria establezca un plazo de duración del procedimiento superior, norma que estaría constituida por el artículo 221.3 del CAC, pero no puede compartir dicho planteamiento pues, como se ha dicho, el artículo 221.3 del CAC no fija el plazo de duración de ningún procedimiento de comprobación sino un plazo para el ejercicio de sus acciones por parte de las autoridades aduaneras, acciones que se deben ejercitarse en el seno de los oportunos procedimientos de comprobación. Por otra parte, la postura contraria a la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía puede apreciarse, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 2012 (rec. nº 971/2009), para la cual el transcurso del plazo de seis meses en un procedimiento de comprobación limitada concerniente a una deuda aduanera sí conlleva la caducidad del mismo.

Como consecuencia de lo expuesto, no puede aceptarse la primera parte del criterio a unificar propuesto por la Directora recurrente en los concretos términos en que está formulado. Y ello, porque del tenor literal en que está formulada la propuesta de criterio y del contexto de alegaciones previas presentadas en el recurso, se desprende que la Directora recurrente pretende negar el efecto de caducidad al procedimiento de gestión previsto en la normativa interna, de manera que el transcurso de más de seis meses desde el inicio sin haberse notificado la resolución no tendría consecuencia práctica alguna en la medida en que dicho plazo de seis meses quedaría reemplazado por el de tres años previsto en el CAC. Debe rechazarse tal planteamiento. Como se señaló anteriormente, resulta de aplicación la norma interna tanto en lo que respecta al plazo de duración del procedimiento (seis meses) como en lo que se refiere a las consecuencias de su incumplimiento, es decir, a la caducidad. La caducidad del procedimiento por transcurso de seis meses conllevará la terminación del mismo, su extinción, lo cual significa que las autoridades aduaneras deberán declarar la caducidad e iniciar de nuevo el procedimiento para poder liquidar la deuda dentro del plazo de los tres años para el ejercicio de sus acciones.

Por lo expuesto, y como ya se concluyó en la antedicha Resolución 4994/2014 de 16 de septiembre de 2014,

**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 AEAT contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

#### **ACUERDA:**

**DESESTIMARLO**, fijando como criterio que la regularización y liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, y ello sin perjuicio de la posible aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben para la fijación de plazos máximos de duración de los procedimientos de verificación o comprobación y de las consecuencias de su incumplimiento.

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