

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056106

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2962/2014

**SUMARIO:**

**Renta de aduanas. Liquidaciones aduaneras.** *El procedimiento de gestión iniciado con la admisión de la declaración aduanera no termina con la concesión del levante en todos los casos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En el marco de la normativa aduanera, tanto de la Unión Europea como nacional, el procedimiento de gestión iniciado con la admisión de la declaración aduanera no termina con la concesión del levante, en aquellos supuestos en los que se hayan iniciado actuaciones de control previas al levante y dichas actuaciones no se han aún ultimado en el momento en que el levante se otorga, y ello con independencia de que con la concesión del levante se entiendan comunicados los derechos por el importe derivado de los datos declarados, en aplicación de los arts. 221.2 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) y 248 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario). En estos casos, el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración finalizará una vez determinada, liquidada y notificada la deuda aduanera final que resulte de los controles aduaneros efectuados, previa notificación de la oportuna propuesta de liquidación y trámite de alegaciones. **(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.

Ley 6/1997 (LOFAGE), arts. 5 y 7.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102, 103, 133, 134 y 135.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 4, 6, 59, 61, 62, 63, 67, 68, 71, 73, 74, 78, 79, 201, 217, 220 y 221.

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 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 Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de julio de 2013, recaída en la reclamación nº 46/02895/2013 y acumuladas, relativa a liquidación por derechos de importación.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- En fechas comprendidas entre el 21 de noviembre de 2011 y el 26 de octubre de 2012, se admiten en circuito rojo determinadas declaraciones aduaneras. En ellas, el interesado declara las mercancías importadas bajo la partida 0711400000 "pepinillos en salmuera acidulada sulfurosa", considerándolos no aptos para el consumo humano directo, por ser transportados en líquido de conservación.

El 9 de julio de 2012 se procede por la Aduana Marítima de Valencia al reconocimiento físico de la mercancía amparada en el DUA 12 ESxx0, documentándose las extracciones de muestras en el Boletín de

Análisis 2012xxxx7. Recibido dictamen del Laboratorio, fechado el 24 de agosto de 2012, se emite propuesta de liquidación el 20 de octubre de 2012, notificada el 22 siguiente, fundamentada en que la descripción de la mercancía por el Laboratorio determina su clasificación en la posición arancelaria NC.2001.10.00.90. En la referida propuesta consta que el interesado no ha solicitado segundo análisis dentro del plazo concedido al efecto. Con el mismo fundamento se emitió liquidación provisional el 18 de enero de 2013, que fue notificada ese mismo día.

Contra los acuerdos de liquidación, interpuso el interesado entre el 17 de enero de 2013 y el 8 de mayo de 2013 las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, nº 46/02895/2013 y acumuladas, todas ellas con el mismo texto y fundamento, alegando en el momento procesal oportuno cuanto convino a su derecho, en particular la improcedencia de la partida asignada y el incumplimiento del plazo para la contracción de los derechos de aduanas.

2.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR) estimó las reclamaciones y anuló los actos impugnados mediante resolución de 22 de julio de 2013, al considerar:

a) Que la Administración de Aduanas había empleado un procedimiento inadecuado en los expedientes a que se refieren todas las reclamaciones menos en la 46/05311/2013, toda vez que dio inicio a nuevos "procedimientos de gestión tributaria iniciados mediante declaración" sin que hubiesen caducado los procedimientos iniciados mediante declaración a instancia del deudor;

b) Respecto al expediente de la reclamación 46/05311/2013, considera el TEAR que dado que no consta la fecha del levante de la mercancía no es posible determinar si el procedimiento iniciado mediante declaración por el sujeto pasivo había caducado y, por ende, si era o no adecuado iniciarlo nuevamente por la Administración, ocasionando indefensión al interesado.

Así, señala el TEAR en su resolución<sup>[1]</sup>:

**TERCERO:** *Por tratarse de una cuestión de orden público debe analizarse si los procedimientos iniciados por la Administración tributaria para practicar las liquidaciones provisionales son o no procedentes.*

*En este sentido, el artículo 63 de la ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, relativo a la anulabilidad de los actos administrativos, establece:*

*" 1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder."*

*Por su parte el artículo 53 del mismo texto legal señala.*

*"1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose al procedimiento establecido"*

*Considerando estos dos preceptos en relación con el artículo 128 de la ley 58/2003, Ley General Tributaria, relativo a la "Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración", que dice:*

*"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."*

**Puede concluirse, que en el presente caso, la reclamante inició sendos procedimientos ( PID) mediante la presentación de las declaraciones DUA relacionadas en el antecedente de hecho primero, que finalizaron con sus correpondientes levantes, dentro del plazo de 6 meses previsto en la norma, como ha podido constatar este Tribunal en los correspondientes expedientes administrativos.**

**Posteriormente, la Administración, mediante las propuestas de liquidación, da inicio a nuevos procedimientos de gestión tributaria, iniciados mediante Declaración ( PID). Sin embargo, no corresponde el inicio de este tipo de procedimiento salvo en los casos que el anterior PID se encontrase caducado, cosa que en los presentes supuestos no concurre, con excepción hecha , del contemplado en la reclamación 46/05311/2013, puesto que en el mismo no consta la fecha de levante**

Por lo anterior, este tribunal considera que la reclamaciones, con excepción de la 46/05311/2013, deben resolverse en sentido estimatorio, al haber empleado la Administración un procedimiento inadecuado.

*CUARTO : Por último, en relación con la reclamación 46/05311/2013, hay que tener en cuenta lo señalado en el fundamento anterior. Como se ha dicho, todo acto administrativo, debe producirse mediante el procedimiento legalmente establecido, instrumento fundamental de garantía, en cuanto que, por una parte, es el cauce que la Administración debe utilizar para reunir, justificar en su existencia y ponderar todos aquellos presupuestos fácticos y jurídicos que constituyen el soporte de la decisión recurrida y, por otra parte, posibilita la defensa del interesado y el adecuado control por los órganos revisores establecidos al efecto; de ahí que el defecto de forma o procedimiento determine la anulabilidad del acto recurrido cuando éste carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a indefensión.*

*En el presente caso no consta en el expediente la fecha de levante priva materialmente al interesado de su derecho de defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora, que tiene encomendada legalmente (art. 53 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas), en el sentido que no puede determinar si el procedimiento iniciado mediante la presentación del DUA ha caducado, por dictarse liquidación fuera del plazo de los seis meses fijados en la Ley 58/2003 o si el segundo procedimiento es inadecuado.*

*Si a ello se añade que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, que en ningún caso puede perjudicar al reclamante el incumplimiento por parte de aquella de sus deberes legales, y que este Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver (art. 98 del citado Reglamento) forzoso es llegar a una resolución anulatoria del acuerdo recurrido, solución esta que concuerda con el espíritu de la ofrecida para supuestos semejantes en las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1979 y 10 de julio de 1989.*

*Por lo tanto en el presente caso se produce una indefensión material, es decir, una indefensión real y suponiendo una disminución efectiva y trascendente de garantías, e incidiendo en la decisión de fondo, criterio este mantenido por el Tribunal Supremo (STS 05/05/2010 RECURSO DE CASACIÓN 357/2005)*

## **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.- De la lectura del expediente administrativo no se aprecia que la Aduana haya iniciado con la propuesta de liquidación el procedimiento regulado en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), pues no se hace ninguna referencia a dicho inicio en el texto de aquélla. No obstante, dejando aparte esta precisión, se observa que el criterio sentado por el TEAR en su resolución es que en el ámbito aduanero el procedimiento de declaración se inicia con la presentación del DUA o declaración aduanera y termina con el levante.

2.- De acuerdo con el Reglamento (CEE) 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), la declaración en aduana representa una manifestación de voluntad del declarante de asignar un régimen aduanero a una mercancía. De los artículos 68, 71, 73, 74, 192, 217.1 y 221 del CAC y 248 del Reglamento 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC, se deduce que la determinación de la deuda aduanera sólo tiene lugar cuando se han realizado las comprobaciones oportunas y, con base en los resultados de éstas, se aplican las disposiciones que regulan el régimen aduanero en el que se incluyen las mercancías, momento en el que se toma la decisión correspondiente por las autoridades aduaneras, la cual termina el procedimiento.

3.- De los artículos 100, 101, 103 y 129 de la LGT se deduce que una vez iniciado el procedimiento de gestión de declaración con la presentación del DUA, el mismo termina con la resolución en la que se resuelvan todas las cuestiones planteadas en el expediente, en línea con lo previsto en el artículo 71.1 del CAC. En el caso analizado, la Administración, a raíz de la presentación del DUA, inicia el proceso de recogida de muestras para el análisis de las mercancías importadas y, por tanto, mientras no se hayan concluido tales actuaciones y tomado una decisión respecto a la clasificación de la mercancía y a la consiguiente determinación de la deuda aduanera, no puede haber terminado el procedimiento.

Por tanto, el otorgamiento del levante en el caso en el que los controles iniciados por las autoridades aduaneras no hayan concluido, levante que se concede previa constitución de la garantía por el deudor por la parte no contraída de la deuda estimada por aquéllas, no puede suponer en ningún caso la terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, pues ninguna decisión ha sido aún adoptada de forma definitiva en el curso del mismo. Tal previsión supone únicamente el otorgamiento de una facultad al deudor, esto

es, la posibilidad de solicitar el levante de la mercancía condicionado a la constitución de una garantía. El artículo 218 del CAC menciona el carácter “definitivo” de la resolución en la que se determine la deuda aduanera en su artículo 218.2.

A nivel del derecho nacional, el procedimiento de declaración en el ámbito de la gestión aduanera se regula en el artículo 134 del Real Decreto 1065/2007. Dicho artículo establece el procedimiento para la práctica de la liquidación resultante de las declaraciones aduaneras, diferenciando dos situaciones: cuando la Administración liquida teniendo en cuenta solo los elementos y datos declarados, caso en el que la liquidación se entiende producida y notificada con el levante; mientras que, por el contrario, si se utilizan datos distintos de los declarados es necesario hacer una propuesta de liquidación con trámite de alegaciones y una posterior resolución. La cuestión es, por tanto, cómo interpretar el apartado 2 del artículo 134 del RD 1065/2007 en correlación con la normativa comunitaria y, en particular, con lo dispuesto en el artículo 248 del Reglamento 2454/1993 que establece dos momentos en la comunicación del importe de los derechos de aduana: 1) comunicación conforme a los datos declarados, que se considera realizada con el levante en el caso de haberse solicitado éste por el interesado; 2) comunicación una vez ultimadas las actuaciones de comprobación, previamente iniciadas dentro del marco del procedimiento de declaración con la toma de muestras para el análisis. Sólo esta segunda comunicación, que en el marco del procedimiento nacional debe identificarse con la liquidación notificada una vez conocidos los resultados del control iniciado, puede ultimar el procedimiento de declaración, ya que es la que decide sobre la totalidad de las cuestiones del procedimiento que en este caso versan sobre la clasificación de la mercancía, y la que determina la finalización del procedimiento, según lo dispuesto en los artículos 100, 101 y 103 de la LGT.

La alusión del artículo 134.2 del RD 1065/2007 a una liquidación ya practicada como condición para el levante no puede ser interpretada en el sentido de que en el supuesto de haberse aplicado la posibilidad prevista en la normativa comunitaria de obtener el levante previo con garantía de la deuda potencial, tal levante haya finalizado el procedimiento de declaración y ello porque ambas figuras, levante y liquidación están claramente diferenciadas y porque en ningún caso cabría una interpretación del derecho nacional que conduzca a un resultado divergente con el derecho de la Unión Europea.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente: *“en el marco de la normativa aduanera tanto de la Unión Europea como nacional, el procedimiento de declaración iniciado con la admisión de la declaración aduanera, no termina con la concesión del levante, cuando se hayan iniciado actuaciones de control previas al mismo y aún no ultimadas, y ello con independencia de que con la concesión del levante se entiendan comunicados los derechos por el importe derivado de los datos declarados, en aplicación de los artículos 248 de las DACA y 221.2 del CAC, finalizando tal procedimiento una vez determinada, liquidada y notificada la deuda aduanera final que resulte de los controles aduaneros efectuados”*.

### **Tercero.**

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, no consta que presentara alegación alguna el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, de conformidad con lo previsto en el artículo 242 de la Ley General Tributaria.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

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

### **Segundo.**

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, 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”*.

En el presente caso la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no menciona expresamente que su recurso se base en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, pero dicho motivo se colige implícitamente del escrito presentado, no sólo porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales económico-administrativos Regionales cuyos criterios pudieran entrar en conflicto con el de la resolución del TEAR recurrida, sino también por los argumentos de índole material que formula contra la resolución del tribunal regional y por el criterio cuya unificación pretende, de los que se deduce sin lugar a duda las razones por las que aquélla se considera errónea y dañosa para el interés general.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

*“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).*

*De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS*

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada. Considera, en concreto, que en el ámbito aduanero el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración no termina con el levante de la mercancía sino cuando, una vez realizadas las comprobaciones oportunas y en función de los resultados de éstas, se toma la decisión correspondiente por las autoridades aduaneras.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

### **Tercero.**

Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si en el marco de la normativa aduanera el procedimiento de declaración iniciado con la admisión de la declaración aduanera, termina

o no con la concesión del levante, en particular en aquellos supuestos en los que se hayan iniciado actuaciones de control previas al levante y aún no ultimadas cuando éste se concede a solicitud del deudor.

#### Cuarto.

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 actual Unión 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 Unión 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 hoy vigente Código Aduanero Comunitario, aprobado mediante Reglamento 2913/1992 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 Código Aduanero Comunitario 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 originaria para la misma que reside en la Unión Europea, siendo la competencia de cada uno de los Estados miembros una competencia derivada. 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.

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 Código Aduanero Comunitario (en adelante, 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.

Para dar respuesta a la cuestión controvertida se hace necesario analizar en primer término cuáles son las disposiciones comunitarias sobre el procedimiento aduanero para, a continuación, integrar en ellas las disposiciones nacionales.

Por lo que respecta a la normativa comunitaria, el CAC y sus disposiciones de aplicación se ocupan de regular las peculiaridades de las declaraciones 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, 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 mismo Reglamento (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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2013 (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 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; (...)”*.

La decisión, esto es, el acto administrativo con efectos jurídicos para el interesado, es consecuencia de la adopción de medidas nacionales en el marco de un procedimiento administrativo conducente, en su caso, a regularización y liquidación de la deuda aduanera.

En el caso de los despachos a libre práctica (artículo 79 del Reglamento CE 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 del ejercicio por parte de la Administración de su derecho a determinar la deuda.

Por último, el artículo 4.20 del Reglamento CE 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 CE 2913/1992, desarrollado en el artículo 247 y 248 del Reglamento CE 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 desarrollo del precepto anterior, prevé el artículo 248 del Reglamento CE 2454/1993 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 aduanera, una vez admitida, inicia el procedimiento de determinación de la deuda aduanera en el caso de régimen de despacho a libre práctica. En la terminología de la normativa interna, estamos ante el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, regulado en los artículos 128 a 130 de la LGT y 133 a 135, en particular el artículo 134, del Real Decreto 1065/2007.

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

3.- De no comprobarse la declaración admitida, el levante de las mercancías conlleva la decisión por las autoridades de que los datos declarados son conformes y se concede el levante; de originarse derechos, 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. Y todo ello sin perjuicio de las comprobaciones a posteriori que prevé el artículo 78 del CAC, según el cual,

*“1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.*

*“ 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.”*

4.- De comprobarse la declaración (documental o físicamente) puede ser que no se detecten omisiones, en cuyo caso serviría 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, previa concesión de un trámite de alegaciones. En este supuesto, no fijan los Reglamentos comunitarios citados normas específicas de procedimiento tributario (denominación, 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, salvo que se paguen o aporte garantía.

En estos casos, iniciada la comprobación y no siendo ya necesaria la presencia de las mercancías para la finalización de la misma, se liquidará por lo declarado 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.

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

Expuesto lo anterior, para este Tribunal Central no ofrece dudas que tanto si la Administración tributaria procede a la comprobación de la declaración como si no efectúa en el momento de su admisión tales comprobaciones, el procedimiento de gestión iniciado con la admisión de la declaración finaliza cuando se notifica la liquidación correspondiente con la que se exige el importe de los derechos devengados y no con el levante de la mercancía, sin perjuicio de que en algún caso ambos hechos puedan ser simultáneos. A esta conclusión se llega si se tiene presente, de un lado, la naturaleza jurídica del acto por el que se autoriza el levante de la mercancía y, por otro y como veremos más adelante, los aspectos no estrictamente tributarios de la gestión aduanera, que debe procurar facilitar el tráfico internacional de mercancías.

El levante es el acto administrativo dictado por la Aduana por el que se autoriza al importador a tomar posesión de las mercancías y a la retirada de éstas. El artículo 73 del CAC prevé que las autoridades aduaneras podrán autorizar el levante, distinguiendo los tres supuestos siguientes:

- Cuando los datos de la declaración en aduana hayan sido aceptados sin comprobación.
- Cuando hayan sido comprobados los datos de la declaración en aduana y dicha comprobación ya esté ultimada.
- O 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. En este último supuesto, sin perjuicio de la concesión del levante, hasta que no se ultimen las comprobaciones no puede adoptarse la decisión administrativa acerca de la declaración aduanera presentada, decisión que será la que ponga fin al procedimiento y que por ello es susceptible de recurso o reclamación.

En efecto, con la presentación de la declaración en aduana el interesado está solicitando de la autoridad aduanera una decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera, decisión que deberá motivarse adecuadamente y para cuya adopción la Administración podrá realizar las comprobaciones oportunas. Así se deduce de lo dispuesto en los artículos 6, 68 y 71.1 del CAC. El artículo 6 señala que:

*1. Cuando una persona **solicite de las autoridades aduaneras una decisión** relativa a la aplicación de la normativa aduanera, proporcionará a dichas autoridades todos los elementos y documentos necesarios para la adopción de una decisión.*

*2. La decisión deberá adoptarse en el plazo más breve posible.*

*Cuando la solicitud se realice por escrito, **la decisión deberá adoptarse en un plazo fijado a tenor de las disposiciones vigentes a partir de la fecha de la recepción de dicha solicitud por parte de las autoridades aduaneras. La decisión deberá comunicarse por escrito al solicitante.***

*(.....)*

*3. Las autoridades aduaneras deberán **motivar** las decisiones adoptadas por escrito que denieguen las solicitudes que les hayan sido dirigidas o aquellas que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas. Deberán hacer mención del **derecho de recurso** previsto en el art. 243.*

*(.....)*

Por su parte, el artículo 68 del CAC establece:

**“Para la comprobación de las declaraciones admitidas por ellas mismas, las autoridades aduaneras podrán proceder:**

*a) a un control documental, que se referirá a la declaración y a los documentos adjuntos. Las autoridades aduaneras podrán exigir al declarante la presentación de otros documentos que faciliten la **comprobación de la exactitud de los datos incluidos en la declaración;***

*b) al examen de las mercancías y a la extracción de muestras para su análisis o para un control más minucioso”.*

Y el artículo 71.1 prevé: **“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”,** es decir, **servirán para la adopción de la decisión administrativa concerniente a la solicitud formulada por el interesado con su declaración y que comprende el cálculo de la deuda aduanera.**

El levante es, pues, un acto sustancialmente distinto al de la determinación y notificación de la deuda aduanera. Se trata de un acto de trámite (no susceptible de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa) que no pone fin a un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, cuya finalidad es la práctica de una liquidación por la que se exige la deuda aduanera, como pone de relieve el artículo 217 del CAC al señalar que: **“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...”**.

El levante es, como se ha dicho, un acto sustancialmente distinto al de la determinación de la deuda aduanera y posterior comunicación de la misma. Así, si no ha existido comprobación documental o física por las autoridades aduaneras, o si ha existido tal comprobación pero no se han detectado omisiones, la notificación de la deuda aduanera se entiende realizada con la autorización del levante de la mercancía de conformidad con el artículo 221.2 del CAC: “ (...) 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**”. Es decir, cuando no ha existido comprobación o la comprobación no arroja diferencias respecto de los datos declarados por el interesado, la concesión del levante y la liquidación y notificación al deudor de los derechos son actos distintos, aún cuando la citada notificación y el levante coincidan en el tiempo. Por tanto, en los casos anteriores, la comunicación del levante de la mercancía por parte de las autoridades aduaneras implica simultáneamente la liquidación y notificación al deudor del importe de los derechos contraídos, aunque tal simultaneidad entre levante y notificación de la liquidación no significa que sea aquél el que pone fin al procedimiento de gestión tributaria dirigido a la exacción de la deuda aduanera. Será, pues, en todo caso, la liquidación del importe de los derechos devengados el acto que ponga fin al procedimiento de gestión tributaria, sin perjuicio de su simultaneidad con el acto de autorización del levante de la mercancía.

Si, por el contrario, ha existido comprobación y ésta arroja diferencias respecto a los datos declarados, deberá notificarse expresamente la liquidación correspondiente y, previo pago o garantía de su importe, se concederá el levante de la mercancía también al amparo del artículo 221.2 del CAC: **“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 (...)”**.

En conclusión, pues, de la normativa comunitaria se deduce, a juicio de este Tribunal Central, que el procedimiento de gestión tributaria aduanera iniciado mediante declaración finaliza con el acto administrativo de liquidación y su consiguiente notificación al deudor, tanto si existió como si no existió comprobación de los datos de la declaración, no finalizando pues con la autorización del levante de la mercancía.

#### **Sexto.**

Como ya se ha indicado, la normativa comunitaria no contempla de forma exhaustiva, más allá de las formulaciones señaladas en los preceptos citados en el Fundamento de Derecho anterior, normas específicas de procedimiento ni para las comprobaciones anteriores al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a posteriori, por lo que habrá que estar, para la determinación del procedimiento adecuado, al sistema de fuentes nacional (artículo 103 Constitución española), y en particular 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.**

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 Unión 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 LGT, 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 el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 a 130 de la 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 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 pues y tal como había ya concluido este Tribunal en el fundamento de derecho quinto anterior, también del análisis de la normativa interna, esto es de los artículos 130 de la LGT y 134 del RGGI, se deduce sin género de duda que el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante la declaración aduanera finaliza normalmente con la notificación de la liquidación, y de forma anormal por caducidad, siendo el levante un acto de trámite distinto al de la liquidación de la deuda aduanera. Dice, en efecto, el primero de los preceptos que **“el procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas: a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria...”** y el segundo que **“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”**

De forma similar al artículo 73 del CAC, el artículo 134 del RGGI prevé que las autoridades aduaneras podrán autorizar el levante, distinguiendo los supuestos siguientes:

- Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación haya tomado en consideración los datos o elementos aportados por el declarante. En este caso, la liquidación se considerará, en su caso, producida y

notificada con el levante de las mercancías. Se trata de un supuesto más de notificación tácita de la liquidación, notificaciones tácitas que no son un instrumento ajeno o extraño a nuestra normativa tributaria (verbigracia, las liquidaciones derivadas de actas con acuerdo o de actas de conformidad).

- Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado. En estos casos, con el levante no se pone fin al procedimiento de gestión, sino que el procedimiento termina con la notificación de la liquidación practicada como resultado de las comprobaciones efectuadas, previa propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, siendo el levante un mero acto de trámite dentro del procedimiento.

Cabe concluir, en definitiva, que tanto de la normativa comunitaria como de la nacional se colige que el procedimiento de gestión tributaria para la exacción de la deuda aduanera termina con la correspondiente cuantificación y liquidación de los derechos devengados y su notificación al deudor, no observándose contradicción entre ambas normativas.

Sentado lo anterior, debe repararse en la razón de ser de la posibilidad contemplada en la norma comunitaria, concretamente en el artículo 73 del CAC, de que pueda concederse el levante de la mercancía cuando todavía no ha concluido la comprobación de la declaración, situación que constituye precisamente el supuesto de hecho que da lugar al criterio debatido en el presente recurso. La justificación de que se permita al deudor solicitar la concesión del levante de las mercancías sin que se haya podido ultimar la comprobación administrativa previamente iniciada, estriba en la necesidad de facilitar la fluidez del tráfico internacional y se aplicará sólo cuando la presencia de las mercancías no sea ya necesaria para ultimar la comprobación iniciada antes del levante.

Esta posibilidad del levante previo a la ultimación de la comprobación no altera, sin embargo, a juicio de este Tribunal Central la conclusión señalada, esto es, que el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante la declaración aduanera termina con la notificación de la liquidación correspondiente y no con el levante de la mercancía. No debe perderse de vista, en este sentido, lo dispuesto en el artículo 248.1 del Reglamento 2454/1993 y sus consecuencias respecto del supuesto de hecho objeto del presente recurso. Dice el precepto:

***1. Concedido el levante, se procederá a la inmediata contracción de los derechos de importación, determinados de acuerdo con los datos que figuran en la declaración. 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.-***

Del precepto transcrito se colige que en el supuesto de hecho analizado en el expediente, en el que se ha concedido el levante de la mercancía antes de ultimarse la comprobación de la declaración, la Administración tributaria deberá, con la autorización del levante, practicar una liquidación de acuerdo con los datos declarados y exigir una garantía por la diferencia entre el importe de dicha liquidación y la cuantía estimada con la que pudieran ser gravadas finalmente las mercancías como consecuencia de la comprobación iniciada. Esta posibilidad del levante previo a la ultimación de la comprobación ha sido contemplada por la normativa nacional española en las letras c) y d) del artículo 134.2 del RGGI cuando señalan que “.....el levante se podrá autorizar previo ingreso o afianzamiento del importe de la liquidación que practique la Administración”. No cabe por tanto aceptar la postura que del TEAR, conforme a la cual con el levante previo a la ultimación de la comprobación y la simultánea liquidación con arreglo a los datos declarados, habría finalizado el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, y al notificarse más tarde la propuesta de liquidación resultante de la ultimación de la comprobación se estaría iniciando un “nuevo procedimiento iniciado mediante declaración”, -esta vez a instancia de la Administración-, y que sería inviable porque el anterior había finalizado en plazo y no por caducidad.

#### **Séptimo.**

Finalmente, este Tribunal Central estima conveniente reseñar que las solicitudes de informe a los Laboratorios de Aduanas constituirán, a efectos de determinar el plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración, supuestos de interrupción justificada a los efectos previstos en los artículos 104 de la LGT y 102 y 103 del RGGI. Así, el artículo 103 del RGGI dispone:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

a) **Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma** o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

En relación con ello, señalar que el artículo 5.2 de la ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, define el órgano administrativo como “las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo”.

Y el artículo 7 de la misma Ley referido a los elementos organizativos básicos establece lo siguiente: “1. *Las unidades administrativas son los elementos organizativos básicos de las estructuras orgánicas. Las unidades comprenden puestos de trabajo o dotaciones de plantilla vinculados funcionalmente por razón de sus cometidos y orgánicamente por una jefatura común. Pueden existir unidades administrativas complejas, que agrupen dos o más unidades menores.*

(....)

3. *Las unidades administrativas se establecen mediante las relaciones de puestos de trabajo, que se aprobarán de acuerdo con su regulación específica, y se integran en un determinado órgano.”*

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

#### **ACUERDA:**

ESTIMARLO, fijando como criterio que en el marco de la normativa aduanera, tanto de la Unión Europea como nacional, el procedimiento de gestión iniciado con la admisión de la declaración aduanera no termina con la concesión del levante, en aquellos supuestos en los que se hayan iniciado actuaciones de control previas al levante y dichas actuaciones no se han aún ultimado en el momento en que el levante se otorga, y ello con independencia de que con la concesión del levante se entiendan comunicados los derechos por el importe derivado de los datos declarados, en aplicación de los artículos 221.2 del Código Aduanero Comunitario y 248 de sus disposiciones de aplicación. En estos casos, el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración finalizará una vez determinada, liquidada y notificada la deuda aduanera final que resulte de los controles aduaneros efectuados, previa notificación de la oportuna propuesta de liquidación y trámite de alegaciones.

[1] La negrita y el subrayado son nuestros.

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