

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058628

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de junio de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 5234/2014

SUMARIO:

Medios de prueba. Carga de la prueba. Acreditación del estatuto aduanero de las mercancías. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El art. 2.1.b) de la Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), tipifica como infracción administrativa de contrabando el realizar operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación. La cuestión que aquí se plantea consiste en determinar sobre quién recae la carga de probar la lícita importación y su forma de acreditación. Presumiéndose que la generalidad de las mercancías que se encuentren en el territorio aduanero de la Comunidad, tienen estatuto aduanero de mercancías comunitarias, a menos que conste que no poseen estatuto comunitario, debemos plantearnos cuáles son los medios que el ordenamiento prevé para acreditar el estatuto aduanero, que servirán, en su caso, para destruir dicha presunción iuris tantum, pues cometen infracción administrativa de contrabando quienes posean, comercialicen o transporten mercancías no comunitarias, de lícito comercio, sin acreditar haber cumplido los requisitos para su lícita importación. Pues bien, entre los principios generales que presiden en nuestro ordenamiento jurídico la materia probatoria, destacan, a los efectos que aquí nos interesan, tanto el principio de valoración conjunta de la prueba practicada como, en particular, el de facilidad probatoria, principio de facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba, en virtud de cual la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba y para la cual resulta de más sencillez la demostración de los hechos controvertidos. Este principio cobra especial relevancia en los casos que aquí analizamos, donde la tenencia de determinados productos en el establecimiento comercial del propietario ha sido constatada mediante los controles de la Administración y por las fuerzas de seguridad, y ha quedado acreditado que las mercancías se hallaban en posesión de un comerciante que dice haberlas adquirido al que supuestamente es el importador. En tales condiciones, el modo idóneo de demostrar la lícita tenencia e importación es, según el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), la aportación de la factura completa. Es el poseedor de las mercancías quien puede aportar los documentos comerciales que acrediten su estatuto aduanero de mercancías comunitarias. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), arts. 1, 2 y 11.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 4.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 313, 317, 317.bis, 317.ter y 336.

Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero comunitario - código aduanero modernizado-), art. 101.

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión), art. 153.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en fecha 18 de junio de 2015, 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 sito en Avda. del Llano Castellano, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se resuelve, estimando, la reclamación económico-administrativa nº 08/02321/2010, deducida frente resolución de expediente de infracción administrativa de contrabando.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Por miembros del de la Comandancia de la Guardia Civil de Barcelona (Patrulla fiscal de ...), fue formalizada Acta por presunta infracción de contrabando tipificada en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, en la que, en síntesis, se hace constar la intervención, en el establecimiento propiedad del interesado, sito en la ..., de diversos productos de origen no comunitario que se detallan (18 gafas de sol, 8 maletines ordenador, 19 paquetes de juegos, 17 bolsos, 6 pares de chanclas, 10 relojes marca "louis vallenti", 63 CD's verbatim y 280 DVD's verbatim), **al no presentar la documentación que acreditase su legal importación.**

2. Con fecha 1 de diciembre de 2009, previa instrucción del correspondiente expediente sancionador, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona dicta resolución de expediente de infracción administrativa de contrabando, imponiendo una multa a determinado sujeto infractor, por la comisión de una infracción leve administrativa de contrabando, comprendida en el caso b) del apartado 1 del artículo 2, en relación con el artículo 11 de la Ley Orgánica 12/1995 de 12 de Diciembre, de Represión del Contrabando, al considerar acreditada la comercialización, en el establecimiento propiedad del interesado, de géneros no comunitarios de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su legal importación.

La multa (100 % proporcional al valor de la mercancía), se gradúa según lo establecido en el artículo 6.1.f) y 6.5. y artículo 7 del Real Decreto 1649/1998.

En cuanto a la valoración de la mercancía, a los efectos de la graduación de la multa, en la resolución, se hace constar lo siguiente:

"Realizado de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 del Real Decreto 1649/98 de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/95 de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando y el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/ 95, de represión del contrabando que establece: "La fijación del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de contrabando se hará conforme a las siguientes reglas:

2. Si se trata de mercancías no comunitarias, por aplicación de las normas que regulan la valoración en aduana. El valor resultante se incrementará con el importe de los tributos exigibles a la importación."

Las normas que regulan la valoración en aduana están recogidas en el Reglamento (CEE) nº 2913/92 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, Capítulo 3- Valor en aduana de las mercancías, artículos 28 a 33 y se ha procedido a valorar la mercancía, de acuerdo con lo establecido en este artículo 31 teniendo en cuenta diferentes indicadores como valores disponibles en la Comunidad en las aplicaciones aduaneras (...)"

3. El interesado presentó recurso de reposición alegando, en síntesis, que la Patrulla Fiscal Territorial de la Guardia Civil procedió a incautar las mercancías sin tomar en consideración las facturas acreditativas de compra de las mercaderías, ni recoger copia; tampoco se hicieron constar las facturas en el acta.

El recurso fue desestimado con la siguiente motivación:

"En cuanto a las facturas que se ha aportado a lo largo del expediente, aparte de no amparar la totalidad del género intervenido, se tratan de fotocopias, sin firmar ni visar por ningún representante de la empresa, por lo que carecen de valor probatorio a estos efectos. Es por esto que se entiende confirmado el expediente recurrido, desestimándose lo planteado por el interesado.

CUARTO:

Vista la documentación unida al expediente y considerando el punto TERCERO anterior cabe desestimar las alegaciones del interesado por resultar comprobado el hecho sancionado, esto es, el comercio y la tenencia de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes para acreditar su lícita importación, por lo que procede confirmar el acto administrativo recurrido y la sanción impuesta por el concepto de infracción administrativa de contrabando.

4. Disconforme con la anterior resolución, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR). En el escrito de interposición el interesado insiste en que de las facturas (cuya fotocopias afirma que acompañó al recurso de reposición) se desprendía que todos los objetos fueron adquiridos en Barcelona y a empresas que constan

legalmente constituidas e inscritas en el censo de Hacienda, así como el valor de los objetos incautados. El TEAR resolvió la reclamación en sentido estimatorio con el siguiente argumento:

“En relación al estatuto aduanero de las mercancías, el apartado 1 del artículo 101 del “Código Aduanero Modernizado”, establece:

“Presunción de estatuto aduanero de mercancías comunitarias

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 161, se presumirá que todas las mercancías que se hallan en el territorio aduanero de la Comunidad tienen el estatuto aduanero de mercancías comunitarias, salvo que se compruebe que no son mercancías comunitarias”

(...)

la normativa de Contrabando se remite a la normativa aduanera para determinar si una mercancía tiene la consideración de mercancía comunitaria o no comunitaria y, en este sentido, la citada normativa determina que deben considerarse mercancías comunitarias las mercancías que se encuentren en el territorio aduanero de la Comunidad salvo que se compruebe o conste que no son mercancías comunitarias. Es decir, la normativa aduanera establece, con carácter general, una presunción iuris tantum de mercancía comunitaria a la mercancía que se encuentra en el territorio de la Comunidad (salvo en una serie de supuestos concretos mencionados en dicha normativa), que puede ser destruida mediante la aportación de prueba en contrario, correspondiendo la aportación de dicha prueba a la Administración, en virtud de lo dispuesto en apartado 2 de la Disposición Final Primera de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, en relación con los artículos 105 Y 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

(...) Sentado lo anterior, en el presente caso, la mercancía se encontraba en el Territorio Aduanero de la Comunidad, donde fue intervenida, no resultando de aplicación ninguna de las excepciones previstas en la normativa aduanera y la Dependencia de Aduanas no ha aportado documentación alguna para destruir la presunción mencionada, por lo que, este Tribunal, solo puede llegar a la conclusión que no ha quedado acreditada la comisión de la infracción lo que trae, en consecuencia, que deba anularse el acuerdo de imposición de sanción dictado por no ser conforme a Derecho.”

Segundo.

Contra dicha resolución se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT. En síntesis, la Directora alega:

“(…) La interpretación del TEAR consistente en que es la Administración la que tiene que probar en tales supuestos que la mercancía no comunitaria no fue lícitamente importada, supondría que la Administración debería aportar al expediente todas las declaraciones aduaneras, tanto presentadas ante la administración española, como frente a la Administración del resto de los Estados miembros, para demostrar que la mercancía no está declarada en ninguna de ellas. Es decir, se estaría ante una prueba negativa de imposible aportación”.

Por todo lo anterior, se solicita de este Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario, unificando el criterio en el siguiente sentido (se cita literalmente lo solicitado por la Directora recurrente): *“Que el presupuesto de hecho contemplado en la infracción tipificada en el artículo 2.1.b) de la Ley organiza 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, consiste en la comercialización, tenencia o circulación de bienes de origen no comunitario. Correspondiendo a la Administración su prueba, eximiendo de responsabilidad al presunto infractor si acredita su lícita importación.”*

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 58/2003, General Tributaria, no formuló alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada de conformidad con lo previsto en la Ley

General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

Segundo.

El artículo 2.1.b) de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, tipifica como infracción administrativa de contrabando el realizar operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación. La cuestión que se plantea en el presente recuso extraordinario consiste en determinar sobre quién recae la carga de probar la lícita importación y su forma de acreditación.

Tercero.

Bajo la rúbrica “*Tipificación del Delito*”, la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, establece en su artículo 2:

“1. Cometén delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas, los que:

a) (...).

b) Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación.

c) (...).”

Respecto al concepto de mercancía comunitaria y no comunitaria, los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Ley Orgánica, relativo a las definiciones, vigente hasta 1 de julio de 2011, establecían:

“4. «Mercancías comunitarias»: Las mercancías definidas como tales en el apartado 7 del artículo 4.º del Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

5. «Mercancías no comunitarias»: Las mercancías definidas como tales en el apartado 8 del artículo 4.º del Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario”.

Por su parte, la “*Tipificación de las infracciones*” se recoge en el artículo 11 de la misma Ley:

“1. Incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas, y las entidades mencionadas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (RCL 1963, 2490) , que lleven a cabo las conductas tipificadas en el apartado 1 del artículo 2 de la presente Ley cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas sea inferior a 3.000.000 de pesetas y no concurren las circunstancias previstas en el apartado 3 de dicho artículo.

2. Las infracciones administrativas de contrabando se clasifican en leves, graves y muy graves según que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas sea:

Muy graves: superior a 2.250.000 pesetas o, si se trata de labores de tabaco, superior a 750.000 pesetas.

Graves: igual o superior a 750.000 pesetas e igual o inferior a 2.250.000 pesetas o, si se trata de labores de tabaco, igual o superior a 250.000 pesetas e igual o inferior a 750.000 pesetas.

Leves: inferior a 750.000 pesetas o, si se trata de labores de tabaco, inferior a 250.000 pesetas”

El desarrollo reglamentario de la Ley Orgánica 12/1995 se lleva a cabo en el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, que desarrolla el Título II de la antedicha Ley Orgánica, relativo a las infracciones administrativas de contrabando. En su Exposición de motivos señala que el procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora en materia de contrabando debe recoger los principios que rigen actualmente los procedimientos sancionadores tributario y administrativo general, recogidos en su momento en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, como garantía de los derechos y tratamiento común de los ciudadanos, incorporándolos a un marco procedimental ágil y, cuando sea posible, simplificado: “*El presente Real Decreto cumple estos objetivos, desarrollando el Título II de la Ley Orgánica*

12/1995, mediante la regulación de diversas cuestiones relativas a las infracciones administrativas de contrabando, en particular, la determinación de las sanciones, la aplicación de los criterios de graduación y el establecimiento de un procedimiento general para la imposición de estas sanciones. También determina la forma en que los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria han de ejercer las competencias que en materia de infracciones de contrabando les confiere el artículo 13 de esta misma Ley Orgánica (...).”

Asimismo en su Exposición de motivos se recuerda la aplicación directa en nuestro país del Reglamento (CEE) número 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) número 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

Así las cosas, y tal como se ha indicado anteriormente, cometen infracción administrativa de contrabando, entre otras conductas, quienes realicen operaciones de comercio y tenencia de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente para acreditar su lícita importación.

En el artículo 4 del Código Aduanero Comunitario se recogen las “Definiciones”, especificando que se entiende por:

“6) «estatuto aduanero»: el estatuto de una mercancía como mercancía comunitaria o no comunitaria;

7) «mercancías comunitarias»: las que respondan a alguno de los criterios siguientes:

a) se obtengan enteramente en el territorio aduanero de la Comunidad y no incorporen ninguna mercancía importada de países o territorios situados fuera del territorio aduanero de aquella. Las mercancías que se obtengan enteramente en el territorio aduanero de la Comunidad no tendrán estatuto de mercancías comunitarias si se han obtenido a partir de mercancías incluidas bajo un régimen de tránsito externo, de depósito, de importación temporal o de perfeccionamiento activo, en los casos determinados con arreglo al artículo 101, apartado 2, letra c);

b) se introduzcan en el territorio aduanero de la Comunidad procedentes de países o territorios situados fuera de dicho territorio y se despachen a libre práctica;

c) se obtengan o produzcan en el territorio aduanero de la Comunidad solo con las mercancías a las que se refiere la letra b) o con mercancías que respondan a los criterios indicados en las letras a) y b);

8) «mercancías no comunitarias»: las mercancías no recogidas en el punto 18 o que hayan perdido su estatuto aduanero de mercancías comunitarias.”

El estatuto aduanero de las mercancías, el cual determina el régimen jurídico aplicable a las mismas, se encuentra regulado en el Reglamento (CEE) n.º 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario. de Aplicación del Código , en concreto en sus artículos 313 a 336.

El artículo 313 dispone:

“1. Sin perjuicio del artículo 180 del Código y de las excepciones contempladas en el apartado 2 del presente artículo, se considerarán mercancías comunitarias todas las mercancías que se encuentren en el territorio aduanero de la Comunidad, a menos que conste que no poseen estatuto comunitario.

2. No se considerarán mercancías comunitarias, a menos que su estatuto comunitario conste debidamente con arreglo a los artículos 314 a 323:

a) las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero de la Comunidad de conformidad con el artículo 37 del Código;

b) las mercancías que se encuentren en un depósito temporal, en una zona franca de control de tipo I en el sentido de lo dispuesto en el artículo 799 o en un depósito franco;

c) las mercancías incluidas en un régimen suspensivo o introducidas en una zona franca de control de tipo II en el sentido de lo dispuesto en el artículo 799.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, letra a), se considerarán mercancías comunitarias las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad, salvo que conste que no poseen estatuto comunitario, cuando:

a) por vía aérea, hayan sido embarcadas o transbordadas en un aeropuerto situado en el territorio aduanero de la Comunidad con destino a otro aeropuerto situado en el territorio aduanero de la Comunidad,

siempre que el transporte se efectúe al amparo de un título de transporte único establecido en un Estado miembro, o

b) por vía marítima, hayan sido transportadas entre puertos situados en el territorio aduanero de la Comunidad a través de servicios regulares autorizados de conformidad con el artículo 313 ter”.

Idéntica presunción a la establecida en el apartado 1 del artículo 313 antes transcrito se contenía en el apartado 1 del artículo 101 del Código 450/2008, por el que se estableció el código aduanero modernizado, fundamento último de la resolución del TEAR en la que se sienta el criterio aquí debatido, y que ha sido derogado a partir del 30 de octubre de 2013 por el artículo 286.1 del Reglamento (UE) nº 952/2013, de 9 de octubre.

Asimismo, el citado Reglamento (UE) nº 952/2013, de 9 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el código aduanero de la Unión, dispone igualmente en su artículo 153 (que no será aplicable sino a partir del 1 de mayo de 2016) que:

“Artículo 153. Presunción de estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

1. Se presumirá que todas las mercancías que se hallan en el territorio aduanero de la Unión tienen el estatuto aduanero de mercancías de la Unión, salvo que se compruebe lo contrario.

2. En casos específicos en que no se aplique la presunción establecida en el apartado 1, será preciso aportar la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

3. En casos específicos, las mercancías enteramente obtenidas en el territorio aduanero de la Unión no tendrán estatuto aduanero de mercancías de la Unión si se han obtenido a partir de mercancías que se encuentren en depósito temporal o que estén incluidas bajo un régimen de tránsito externo, de depósito, de importación temporal o de perfeccionamiento activo”.

Presumiéndose, pues, que la generalidad de las mercancías que se encuentren en el territorio aduanero de la Comunidad, tienen estatuto aduanero de mercancías comunitarias, a menos que conste que no poseen estatuto comunitario, debemos plantearnos cuál son los medios que el ordenamiento prevé para acreditar el estatuto aduanero, que servirán, en su caso, para destruir dicha presunción iuris tantum, pues cometen infracción administrativa de contrabando quienes posean, comercialicen o transporten mercancías no comunitarias, de lícito comercio, sin acreditar haber cumplido los requisitos para su lícita importación. La prueba, la forma de acreditar el estatuto aduanero, está asimismo regulada el Reglamento n.º 2454/93, el cual dedica la Sección 2 del Título a la “PRUEBA DEL ESTATUTO COMUNITARIO”, estableciendo en la “Subsección 2. “Documentos comerciales” las siguientes previsiones:

Artículo 317.

“1. Se acreditará el estatuto comunitario de las mercancías, según las condiciones expuestas en el presente artículo, mediante la presentación de la factura o del documento de transporte relativo a dichas mercancías.

2. En la factura o en el documento de transporte contemplados en el apartado 1 deberá constar al menos el nombre y la dirección completa del expedidor o del interesado, si éste no fuera el expedidor, el número, la clase, las marcas y numeración de los bultos, la descripción de las mercancías y la masa bruta en kilogramos, y, en su caso, los números de los contenedores.

El interesado deberá poner de manera visible en dicho documento la sigla «T2L», acompañada de su firma manuscrita.

3. La factura o el documento de transporte debidamente completado y firmado por el interesado será, a solicitud de éste, visado por la oficina competente. En este visado deberán figurar el nombre y el sello de la oficina competente, la firma de un funcionario de dicha oficina, la fecha del visado y, bien un número de registro, bien el número de la declaración de expedición, si dicha declaración fuera necesaria.

4. Si el valor total de las mercancías comunitarias incluidas en la factura o en el documento de transporte completado y firmado con arreglo al apartado 2 del presente artículo o al artículo 224, no excediera de 10 000 euros, el interesado no estará obligado a presentar dicho documento para su visado ante la oficina competente. En este supuesto, la factura o el documento de transporte deberá incluir, además de las indicaciones contempladas en el apartado 2, la de la oficina competente.

5. Lo dispuesto en el presente artículo sólo será de aplicación si la factura o el documento de transporte se refieren exclusivamente a mercancías comunitarias”.

Artículo 317 bis.

“1. Se acreditará el estatuto comunitario de las mercancías, según las condiciones expuestas en el presente artículo, mediante la presentación del manifiesto de la compañía naviera relativo a dichas mercancías”.

Artículo 317 ter.

“Cuando se utilicen los procedimientos simplificados de tránsito comunitario previstos en los artículos 445 y 448, el carácter comunitario de las mercancías se acreditará indicando en el manifiesto la sigla «C» (equivalente a «T2L») en relación con las partidas correspondientes.

(...)”

La normativa anterior debe completarse con las previsiones de la Ley General Tributaria, cuyo artículo 108.1 dispone que “Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”, siendo aplicables además los principios generales sobre medios y valoración de la prueba contenidos en el artículo 106 de la LGT.

Dispone el antedicho artículo 106 que:

“Artículo 106 Normas sobre medios y valoración de la prueba

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

(...) “

Por su parte, el artículo 105.1 de la LGT prevé que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. La regla que establece este precepto ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de enero de 1992 en el sentido de que “cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”.

A lo anterior añade el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento civil establece, sobre la carga de la prueba que:

“2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior.

(...)”

Entre los principios generales que presiden en nuestro ordenamiento jurídico la materia probatoria, destacan, a los efectos que aquí nos interesan, tanto el principio de valoración conjunta de la prueba practicada como, en particular, el de facilidad probatoria, principio de facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba, en virtud de cual la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba y para la cual resulta de más sencillez la demostración de los hechos controvertidos. Este principio cobra especial relevancia en los casos que aquí analizamos, donde la tenencia de determinados productos en el establecimiento comercial del propietario ha sido constatada mediante los controles de la Administración y por las fuerzas de seguridad, y ha quedado acreditado que las mercancías se hallaban en posesión de un comerciante que dice haberlas adquirido al que supuestamente es el importador. En tales condiciones, el modo idóneo de demostrar la lícita tenencia e importación es, según el Reglamento 2454/1993, la aportación de la factura completa. Es el poseedor de las mercancías quien podría haber aportado los documentos comerciales que acreditasen su estatuto aduanero de mercancías comunitarias.

A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central considera que la interpretación que hace el TEAR de la presunción del antiguo artículo 101 del código aduanero modernizado, esto es, del hoy vigente artículo 313.1 del Reglamento 2454/2013 excede del alcance que la normativa atribuye a la misma y no tiene en cuenta lo previsto en los artículos 317 y siguientes del mismo Reglamento de la Unión. El alcance que el Tribunal Regional atribuye a la citada presunción supondría que la Administración tuviera que aportar al expediente todas las declaraciones aduaneras presentadas ante la Administración española, o ante la Administración del resto de los Estados miembros, para demostrar que la mercancía no está declarada en ninguna de ellas, lo que conduciría a imponer a la Administración una prueba negativa, de imposible aportación.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

estimarlo, fijando como criterio que en los supuestos tipificados en el apartado 1. b) del artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del contrabando, la prueba de la lícita importación de la mercancía, esto es del estatuto aduanero de las mercancías, debe efectuarse con arreglo a lo prevenido en los artículos 317 y siguientes del Reglamento 2454/1993, que será con carácter general mediante la presentación de la factura o del documento de transporte relativo a dichas mercancías.

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