

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ063347

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de julio de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 4562/2014

**SUMARIO:**

**Deuda aduanera. Destinos aduaneros. Declaraciones en aduana. Contracción a posteriori. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Incumplimiento de alguno de los requisitos.** Del párrafo primero del art. 220.2.b) del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) resulta que han de concurrir simultáneamente tres requisitos para que la contracción a posteriori no sea posible, a saber: que haya existido un error de las autoridades aduaneras; que el error no pudiera ser razonablemente conocido por el deudor; y además, que el deudor haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana. Consecuentemente, la no concurrencia de cualquiera de estos requisitos implica que tal prohibición no es aplicable, siendo posible que las autoridades aduaneras procedan a la contracción a posteriori. **(Criterio 1 de 4)** Carga de la prueba. La carga de la prueba de que se cumplen los tres requisitos del párrafo primero del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario no le corresponde necesariamente al interesado, sino en cada caso deberá valorarse el deber de carga probatoria de la Administración y de los obligados tributarios conforme a los principios generales de la prueba, y en especial los de facilidad probatoria y de no exigencia de la prueba de hechos negativos. **(Criterio 2 de 4)** Existencia de un error de las autoridades aduaneras. La existencia de un error de las autoridades aduaneras en el sentido el art. 220.2.b) del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), sólo puede producirse en el caso de una conducta activa de las autoridades aduaneras que hayan analizado erróneamente la documentación disponible o que no hayan analizado documentación que estaba a su disposición, pero no en el caso de no haber analizado previamente documentación porque no se disponía de la misma. **(Criterio 3 de 4)** Obligación por parte de la Administración autora del acto de remitir el expediente completo relativo al acto impugnado a los Tribunales Económico-Administrativos. La falta de inclusión en el expediente remitido a los Tribunales por el órgano que ha dictado el acto impugnado de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Además, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración. **(Criterio 4 de 4)**

**PRECEPTOS:**

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 220.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 235, 236 y 239.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 52, 55 y 57.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por LA **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Av. Llano Castellano, nº 17, 28034-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 29 de octubre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 46/05834/2012.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

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

1. Por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia se dictó acuerdo de liquidación relativa al concepto Tarifa Exterior al considerar que las mercancías despachadas con determinados DUAS (unas mercancías por circuito verde y otras por circuito naranja), declaradas con origen India o Vietnam y acogidas al Sistema de Preferencias Generalizadas, no han cumplido con la condición de transporte directo desde el país de origen hasta el punto comunitario de destino en la Comunidad, sino que fueron transbordadas o situadas en depósito temporal en Arabia y Malasia, países terceros incluidos en zona geográfica distinta de los países de origen.

2. Contra el acuerdo de liquidación se interpuso reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR), alegando, en síntesis, que las mercancías transbordadas no fueron objeto de manipulación en los países de trasbordo; que se aportó justificante en el que certifica que los precintos de los contenedores declarados han sido los mismos desde su embarque de origen hasta su destino final; que no hubo manipulación durante el transporte ya que los precintos una vez abiertos no pueden ser reutilizados; y que no era procedente la recaudación a posteriori, por error de la autoridad aduanera, ya que los DUAS de origen India fueron asignados a circuito naranja.

**Segundo.**

El TEAR dictó resolución alcanzando las siguientes conclusiones:

A) Que se incumplió la regla del transporte directo.

La documentación aportada sobre la no manipulación de las mercancía en los puertos intermedios (certificación de compañía marítima y consignataria de buques) sobre la coincidencia del número de contenedores y la no manipulación de los precintos, no es suficiente pues no han sido emitidas por autoridad aduanera, carecen de diligencia aduanera alguna; carecen de lugar de expedición, fecha y firma, y no contienen ni la cantidad ni la descripción de las mercancías. No existe documentación aportada por las autoridades aduaneras de los puertos intermedios relativa a la no manipulación de las mercancías. Tampoco se acredita la permanencia de las mercancías bajo vigilancia de las autoridades aduaneras de los países de tránsito. Concluyendo que, al no quedar justificado el cumplimiento de la regla de transporte directo, las liquidaciones objeto de impugnación eran ajustadas a derecho.

B) Que, no obstante, la recaudación a posteriori no procederá si concurren tres requisitos:

- Error de las propias autoridades aduaneras;
- Que el error cometido por las autoridades aduaneras sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe;
- Que el declarante haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana.

Partiendo de lo anterior, y con respecto a las mercancías despachadas por el circuito verde dice el TEAR en la resolución:

*«En este caso no concurren todos los requisitos, en la medida en que el interesado no ha declarado correctamente la preferencia en el DUA ya que no disponía de acreditación o justificación de uno de los requisitos, el transporte directo. No se puede tampoco hablar de error ni imputar el mismo a una conducta activa de las autoridades competentes en la medida en que las declaraciones se admitieron y automáticamente se concedió el levante, puesto que a los DUAs 3 a 15, 27 y 28 se les asignó a circuito verde, y no a naranja como alega la reclamante».*

El fallo con respecto a este primer grupo de mercancías fue confirmar las liquidaciones.

Con respecto a las mercancías despachadas por el circuito naranja dice el TEAR:

*«Respecto de los Duas 16 a 26 se admitieron en circuito naranja sin que conste en el expediente qué tipo de control documental se realizó y si ya entonces se verificó el origen. El supuesto enjuiciado plantea así la cuestión de determinar las consecuencias jurídicas que se derivan del hecho de que este Tribunal no disponga de los datos y antecedentes necesarios para enjuiciar la procedencia o no de las liquidaciones impugnadas. La falta de expediente (referencia al resultado del examen documental practicado en los DUAs admitidos en circuito naranja) priva materialmente al interesado de su derecho a la defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada, lo que -añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, sin que el incumplimiento de este deber pueda perjudicar al reclamante, y a que este Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver-, determina que haya que concluir, conforme al precepto citado, declarando la improcedencia del acto impugnado ».*

El fallo con respecto a este segundo grupo de mercancías fue anular las liquidaciones.

### **Tercero.**

Frente a la resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al considerarlo gravemente dañoso, alegando:

1.- El TEAR considera que la falta de expediente (referencia al resultado del examen documental practicado en los DUAs admitidos en circuito naranja) priva materialmente al interesado de su derecho a la defensa y al propio TEAR de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada.

En el acta que consta en el expediente se indica que la Inspección procedió a analizar el contenido de las declaraciones sumarias presentadas por los consignatarios de las mercancías, concluyendo de esa información que los puertos de carga y origen no eran de la India sino que la mercancía fue transbordada en puestos de Malasia, Arabia Saudí y Sanghái, incumpléndose la regla del transporte directo. El TEAR confirma la correcta actuación de la Inspección al amparo de la normativa comunitaria y el incumplimiento de la regla de regla de origen preferencia

Considera que la interpretación es contraria a la jurisprudencia comunitaria de que es necesario que se cumplan conjuntamente los tres requisitos ya expuestos para que no se pueda llevar a cabo una contracción a posteriori (asunto C-173/06): *«Cuando con ocasión de la ultimación de una operación de perfeccionamiento activo (sistema de suspensión) con compensación por equivalencia y exportación anticipada, las autoridades competentes no se hayan opuesto, sobre la base del artículo 216 del Reglamento n° 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n° 2700/2000, a la exención de los derechos de importación de la mercancía originaria de un país tercero, deben renunciar a la recaudación a posteriori de los referidos derechos de importación en virtud del artículo 220, apartado 2, letra b), del referido Reglamento, si se cumplen tres requisitos acumulativos. En primer lugar, es preciso que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; en segundo lugar, que dicho error sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe, y, por último, que éste haya observado todas las disposiciones vigentes en relación con su declaración en aduana. Es competencia del órgano jurisdiccional remitente apreciar si ése es el caso en el litigio principal, en función del conjunto de elementos concretos del litigio de que conoce y, en particular, de las pruebas aportadas a este fin por la demandante en el litigio principal».*

Sin embargo, el TEAR solo valora el cumplimiento del primero de los requisitos, esto es el posible error de las autoridades aduaneras, sin tener en cuenta que de no darse los restantes requisitos, no procedería ya la aplicación del artículo 220.2.b) del Reglamento n° 2913/92 del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC).

Tampoco valora si el deudor de buena fe podría conocer en un grado razonable que la Administración estaba cometiendo un error, conforme a la doctrina del TJUE (asunto C-499/03) *«Por lo que se refiere al segundo de los requisitos antes citados, que es el único que se cuestiona en el presente recurso de casación, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el carácter detectable de un error cometido por las autoridades aduaneras competentes debe apreciarse teniendo en cuenta la índole del error, la experiencia profesional de los agentes interesados y la diligencia que estos últimos hayan demostrado (sentencias antes citadas Faroe Seafood y otros, apartado 99, e Ilumitrónica, apartado 54)».*

No es discutido por el TEAR que el deudor ha incumplido el tercer requisito relativo a la presentación de una declaración que contenga los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones aduaneras correspondientes.

De la sentencia se deduce que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC depende de las pruebas aportadas por el interesado, que en el presente caso se limita a alegar (en el trámite de alegaciones al acta) el supuesto error cometido por las autoridades aduaneras, al haber realizado previamente el control documental de DUAS y no aporta pruebas de que concurren los requisitos exigidos en el mencionado artículo.

2.- En cuanto a la consideración de la existencia de posible error de las autoridades aduaneras al haberse comprobado documentalmente los DUAS en el momento del despacho, el hecho de que exista un despacho documental (circuito naranja) no limita la actividad comprobadora posterior de la Administración, incluso el propio TEAR lo confirma: *«El artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero tiene por objeto proteger la confianza legítima del sujeto pasivo en cuanto al carácter fundado del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o de abstenerse de recaudarlos. La confianza legítima del sujeto pasivo tan sólo es digna de la protección prevista en dicho artículo cuando sean las «propias» autoridades competentes las que hayan dado base a dicha confianza. De este modo, únicamente aquellos errores que sean imputables a una conducta activa de las autoridades competentes darán derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori de los derechos de aduana, no pudiendo considerarse que se dé este requisito cuando se induce a las autoridades competentes a error –particularmente el disfrute del Sistema de Preferencias Generalizadas cuando no puede acreditarse el transporte directo- mediante declaraciones inexactas del importador».*

En este caso, la Administración se limitó a comprobar la documentación que debe ser presentada en la Aduana de acuerdo con el artículo 81 del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario (sic), que son el certificado de origen y el conocimiento del embarque (que no hacen referencia al transbordo de las mercancías), pero no la declaración sumaria. El único dato que figura sobre la declaración sumaria es el número de ésta (en el DUA).

Si en la actuación de la Administración a posteriori procede analizar la declaración sumaria y del contraste con los otros documentos se concluye que las mercancías no fueron transbordadas directamente desde el país de origen beneficiario, tal conclusión no puede constituir un error de las autoridades aduaneras. El error no resultó de una conducta "activa". La conducta activa hubiera consistido en analizar erróneamente los datos de la declaración sumaria, pero entiende que no puede consistir en no haberlos analizado, ya que las Autoridades Aduaneras tienen la facultad de proceder a un control a posteriori.

3.- El TEAR disponía de remedios procesales para suplir la falta de datos y antecedentes sobre las comprobaciones efectuadas, así el artículo 57.2 Ley General Tributaria 58/2003 en (adelante LGT) indica: *«el Tribunal podrá requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación».* Por tanto, de considerar que el expediente carece de elementos necesarios para enjuiciar pudo reclamar los correspondientes informes, sin perjuicio de la posibilidad de devolver el expediente a la vía de gestión.

4.- Desde el momento en el que el interesado es consciente de toda la documentación que el mismo ha presentado junto con el DUA no parece que su derecho de defensa esté afectado. No debe perderse de vista que el análisis general de la congruencia entre los datos declarados y los documentos que preceptivamente han de presentarse y que la propia indicación "despacho documental /circuito naranja" sin incidencia significa que no se han apreciado discordancias ente el contenido de la declaración presentada y los documentos aportados junto a la misma.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, solicita que se establezca el siguiente criterio:

1º) Que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC exige el órgano que lo aplique la valoración conjunta de los tres requisitos acumulativos establecidos en dicho artículo, que deberá realizarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso y de las pruebas que el interesado presente en defensa de sus pretensiones.

2º) La existencia de un error de las autoridades aduaneras en el sentido el artículo 220.2.b) del CAC sólo puede producirse en el caso de una conducta activa de las autoridades aduaneras que hayan analizado erróneamente la documentación disponible, pero no de no haber analizado previamente la documentación.

3º) Por último, aún en el caso de que no se incluya una parte del expediente (la comprobación documental), tal circunstancia no puede suponer la anulación de la liquidación. En este supuesto, el criterio sería la reposición de actuaciones y no la anulación de la liquidación.

#### **Cuarto.**

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

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.**

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

**Segundo.**

Las cuestiones controvertidas en el presente recurso consisten en determinar 1) Cómo debe analizarse la concurrencia de los tres requisitos exigidos por el artículo 220.2.b) del CAC para que no pueda llevarse a cabo una contracción a posteriori; 2) El alcance de la expresión “error de las autoridades aduaneras” del artículo 220.2 b) del CAC; 3) Si la falta de parte del expediente administrativo que deben remitir los órganos de aplicación de los tributos a los Tribunales Económico-Administrativos junto con ocasión de la interposición de las reclamaciones permite la anulación de la liquidación o debe ordenarse la retroacción de actuaciones.

**Tercero.**

Con respecto a las dos primeras cuestiones, el artículo 220 del CAC dispone:

“1. Cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor (contracción a posteriori). El plazo citado podrá ampliarse de conformidad con el artículo 219.

2. *Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:*

a) (...)

b) *El importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.*

*Cuando el estatuto preferencial de una mercancía se establezca sobre la base de un sistema de cooperación administrativa en el que participen las autoridades de un tercer país, se considerará que la expedición por dichas autoridades de un certificado que resulte incorrecto constituye un error que no podía ser descubierto, en el sentido del párrafo primero.*

*No obstante, la expedición de un certificado incorrecto no constituirá un error cuando el certificado se base en una versión de los hechos incorrecta facilitada por el exportador, salvo en el caso en que resulte evidente que las autoridades de expedición del certificado estaban enteradas, o hubieran debido estar enteradas, de que las mercancías no podían acogerse a un trato preferencial.*

*La buena fe del deudor podrá invocarse cuando éste pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial.*

*El deudor no podrá, sin embargo, invocar la buena fe cuando la Comisión Europea haya publicado en el Diario Oficial de Comunidades Europeas un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario”.*

*De la lectura del párrafo primero del artículo 220.2.b) del CAC se extrae claramente que han de concurrir simultáneamente tres requisitos para que la contracción a posteriori no sea posible, a saber: que haya existido un error de las autoridades aduaneras; que el error no pudiera ser razonablemente conocido por el deudor; y además, que el deudor haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.*

El criterio de la concurrencia acumulativa de los tres requisitos, además de derivarse del texto del artículo 220.2.b) del CAC, es compartido por este TEAC y está fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), entre otras sentencias asunto 173/06 (transcrita parcialmente en el antecedente de hecho segundo y alegada por la Directora recurrente).

El razonamiento anterior implica evidentemente que basta con que uno de los requisitos no se cumpla para que la autoridades aduaneras están facultadas para proceder a la contracción a posteriori, siempre y cuando concurren los requisitos que permitan, en su caso, practicar la liquidación.

En la resolución impugnada se dice respecto de todas las mercancías, en su fundamento de derecho cuarto:

*«Con independencia de ello, tampoco se acredita la permanencia de las mercancías bajo vigilancia de las autoridades aduaneras de los países de tránsito, lo que supondría en cualquier caso el incumplimiento del segundo requisito exigido por la norma y por tanto la pérdida del beneficio preferencial».*

Y en el párrafo inmediatamente siguiente declara como ajustadas a derecho las liquidaciones:

«2.- No justificado, por tanto, el cumplimiento de la regla de transporte directo en orden al disfrute del tratamiento arancelario solicitado, debe concluirse declarando correctas y ajustadas a Derecho las liquidaciones objeto de impugnación».

Consecuentemente, el deudor ya no ha observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

No obstante lo anterior, la resolución que sienta el criterio aquí debatido, en el fundamento de derecho siguiente continúa su análisis, en concreto si cabía la contracción a posteriori conforme a lo establecido en el artículo 220.2.b) del CAC y dice:

*«Procede recordar que, según el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, las autoridades competentes no procederán a recaudar a posteriori derechos de importación cuando concurren tres requisitos acumulativos1»*

Con respecto al cumplimiento del tercer requisito (que el deudor haya cumplido con las disposiciones sobre la declaración aduanera) el TEAR se pronuncia en los siguientes términos:

*«3. por último, que éste haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana; el declarante está obligado a proporcionar a las autoridades aduaneras competentes todas las informaciones necesarias previstas en las normas comunitarias, así como en las normas nacionales que, en su caso, las completen o adapten el Derecho interno a aquéllas, respecto al tratamiento aduanero solicitado para la mercancía de que se trate. Asimismo el artículo 199 del Reglamento CE 2454/1993 establece el compromiso de exactitud y veracidad de los datos consignados en la declaración.*

***En este caso no concurren todos los requisitos, en la medida en que el interesado no ha declarado correctamente la preferencia en el DUA ya que no disponía de acreditación o justificación de uno de los requisitos, el transporte directo2».***

El propio concepto de concurrencia de tres requisitos acumulativamente nos lleva, como hemos señalado anteriormente, a que de no cumplirse uno de esos requisitos, las autoridades aduaneras quedan habilitadas para realizar una contracción a posteriori.

Sin embargo el TEAR, llegados a este punto de su análisis, diferencia las mercancías en dos grupos, el primero las que fueron admitidas por el circuito verde, respecto de las que dice, con referencia al primer requisito:

*«No se puede tampoco hablar de error ni imputar el mismo a una conducta activa de las autoridades competentes en la medida en que las declaraciones se admitieron y automáticamente se concedió el levante, puesto que a los DUAs 3 a 15, 27 y 28 se les asignó a circuito verde, y no a naranja como alega la reclamante»*

Y, en cambio, respecto de las del segundo grupo, las que fueron admitidas por el circuito naranja, afirma:

*«Respecto de los Duas 16 a 26 se admitieron en circuito naranja sin que conste en el expediente qué tipo de control documental se realizó y si ya entonces se verificó el origen. El supuesto enjuiciado plantea así la cuestión de determinar las consecuencias jurídicas que se derivan del hecho de que este Tribunal no disponga de los datos y antecedentes necesarios para enjuiciar la procedencia o no de las liquidaciones impugnadas. La falta de expediente (referencia al resultado del examen documental practicado en los DUAs admitidos en circuito naranja) priva materialmente al interesado de su derecho a la defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada, lo que -añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, sin que el incumplimiento de este deber pueda perjudicar al reclamante, y a que este Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver-, determina que haya que concluir, conforme al precepto citado, declarando la improcedencia del acto impugnado».*

En el fallo las liquidaciones del circuito verde fueron confirmadas pero las del circuito naranja fueron anuladas.

Como puede observarse, en los casos el TEAR no trató los requisitos como si fueran acumulativos (deben cumplirse los tres para de lugar a la prohibición de una contracción a posteriori), sino como si fueran independientes, bastando con que se concurra uno solo de ellos para que ya no fuera posible la contracción a posteriori. Ello supone una incongruencia en la resolución, ya que el propio TEAR sostiene en su fundamento quinto que los requisitos son acumulativos.

Así las cosas, debe analizar la primera petición del presente recurso, en el sentido de que por parte de este TEAC se unifique criterio sentando la siguiente doctrina: "Que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC exige la valoración conjunta de los tres requisitos acumulativos establecidos en dicho artículo, que deberá realizarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso y de las pruebas que el interesado presente en defensa de sus pretensiones."

Por lo que respecta a la pretensión de que *"Que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC exige la valoración conjunta de los tres requisitos acumulativos establecidos en dicho artículo, que deberá realizarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso"*, el recurso, pues, ha de ser estimado".

Sin perjuicio de lo anterior, esta primera pretensión de la Directora contiene un elemento que debe ser analizado separadamente, cuando añade que el análisis de los criterios *«(...) deberá realizarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso y de las pruebas que el interesado presente en defensa de sus pretensiones»*.

*Esta pretensión no puede desvincularse de la alegación de la Directora cuando dice «(...) de la indicada sentencia se deduce que aunque de deba aplicar el artículo 220.2.b), su aplicación depende de las prueba aportadas por el interesado, el cual en el presente supuesto se limita a alegar (en el trámite de alegaciones al acta) el supuesto error cometido por las autoridades aduaneras, al haber realizado previamente el control documental de DUAS regularizados por la Inspección, y no aporta pruebas de que concurren los requisitos exigidos en el mencionado artículo, siendo de su parte la carga de la prueba según la sentencia transcrita[1] »* .

Tanto la sentencia 173/06 como la 499/03 tratan la cuestión de la prueba de forma más o menos extensas, siendo cierto que la sentencia 173/06 dice textualmente:

*«Es competencia del órgano jurisdiccional remitente apreciar si ése es el caso en el litigio principal, en función del conjunto de elementos concretos del litigio de que conoce y, en particular, de las pruebas aportadas a este fin por la demandante en el litigio principal»*

La referencia a las pruebas aportadas por la demandante (en el caso concreto la parte demandante en el litigio principal era un exportador) no puede tomarse como señala la Directora recurrente, en el sentido de que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC depende solo de las pruebas aportadas por el interesado, pues ello supondría trasladar toda la carga de la prueba al interesado y descargar de toda obligación de prueba a la Administración. De hecho, en la propia sentencia, cuando se analizan por separado los tres requisitos, sólo de forma expresa se hace referencia en el segundo requisito (el relativo con conocimiento del error por parte del interesado) a aspectos de prueba cuando se refiere a la diligencia que los agentes interesados "hayan demostrado", mención que también se recoge en los mismos términos en la sentencia 499/03.

Así las cosas, debemos tener en cuenta el artículo 105 de la LGT que dispone: *«1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»*. Es decir, la actividad probatoria viene determinada por el ejercicio de los derechos invocados, y debe ser interpretada en función de principios acuñados en nuestra jurisprudencia como son, entre otros, el de facilidad de prueba y el de no exigencia de prueba de hechos negativos.

El juego de carga de la prueba e inversión de la misma según lo ya expuesto está presidido y limitado por el principio de tutela judicial efectiva, de tal forma que no puede conducir a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva, tal y como ya ha manifestado este TEAC aunque con relación al artículo 114 del Ley General Tributaria anterior (Ley 230/1963), en resoluciones de 03-04-2008, 04-12-2008, 12-02-2009 y 16-04-2009 entre otras (3654/2006, 1765/2006, 4144/2006 y 2941/2007):

*«Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba (...), presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo*

*el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso».*

#### **Cuarto.**

En relación con la segunda cuestión, la petición hecha a este TEAC es que se unifique criterio en el sentido de concluir que *“La existencia de un error de las autoridades aduaneras en el sentido el artículo 220.2.b) del CAC, sólo puede producirse en el caso de una conducta activa de las autoridades aduaneras que hayan analizado erróneamente la documentación disponible, pero no de no haber analizado previamente la documentación”.*

La solicitud da pie, en lo que aquí interesa, al análisis de posibles situaciones distintas en las que no se hayan liquidado correctamente los derechos aduaneros.

Caso 1. Que la falta de análisis de los documentos se dé en el seno de un circuito verde, cuya esencia es precisamente no analizar los documentos en ese momento, lo que obviamente implica que el error no se debe a una conducta activa de la Administración Aduanera.

Caso 2. Que el análisis documental se produzca en un circuito naranja en el que la Administración haya analizado todos los documentos de que dispone en ese momento, y no se haya detectado el error a pesar de que de la documentación puesta a disposición de las autoridades aduaneras se derivase la necesidad de una liquidación distinta. En este caso el error está derivado de una conducta activa de la Administración.

Caso 3. Que estemos igualmente en el seno un circuito naranja pero la Administración no haya analizado determinados documentos, porque no estaban a su disposición, y que como consecuencia de no haber dispuesto de esos documentos, que conoce después, por ello no haya detectado en ese momento la necesidad de practicar liquidación (la que luego se pretenda en una contracción a posteriori). En este caso, no ha existido esa conducta activa de la Administración a efectos de ser la causante del error que se detecta ulteriormente.

Por ello, este TEAC considera que la doctrina correcta es la siguiente: La existencia de un error de las autoridades aduaneras en el sentido el artículo 220.2.b) del CAC, sólo puede producirse en el caso de una conducta activa de las autoridades aduaneras que hayan analizado erróneamente la documentación disponible o que no hayan analizado documentación que estaba a su disposición, pero no en el caso de no haber analizado previamente documentación porque no se disponía de la misma.

#### **Quinto.**

La tercera cuestión es si el incumplimiento por parte de los órganos de aplicación de los tributos de su obligación de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos, expediente relativo al acto impugnado, con ocasión de la interposición de las reclamaciones, da lugar a la anulación de la liquidación o, según propone la recurrente, a la simple orden de retroacción pero sin anulación de la liquidación.

En primer término, debe hacerse una importante precisión conceptual: cuando una sentencia judicial o una reclamación económico-administrativa, por apreciar la concurrencia de un defecto formal que genera indefensión, estiman en parte con orden de retroacción, en todo caso esa estimación parcial supone la anulación de la liquidación originaria dictada. Así, el artículo 239.3 de la LGT dispone que *“La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.*

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Por lo tanto, se desestima en este punto la pretensión de la recurrente.

#### **Sexto.**

La obligación por parte de la Administración autora del acto de remitir el expediente completo relativo al acto impugnado a los Tribunales Económico-Administrativos se encuentra regulada en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé:

***“El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el***



supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

(...)

*Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver”.*

El desarrollo del precepto anterior se encuentra en el artículo 52 del real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, el cual dispone:

*“Artículo 52. Envío del expediente administrativo objeto de la reclamación.*

*1. Cuando se hubiera interpuesto un recurso de reposición previo que todavía no hubiera sido resuelto ni pudiera considerarse desestimado por silencio administrativo al interponer la reclamación económico-administrativa, el órgano que dictó el acto impugnado indicará este hecho al enviar al tribunal el escrito de interposición del recurso y de la reclamación y se actuará conforme a lo dispuesto en el artículo 21 para determinar la procedencia de la inadmisión de la reclamación.*

*El plazo del mes al que se refiere el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se contará desde que la reclamación tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que haya dictado el acto objeto de aquella.*

*2. En el caso de que el órgano administrativo que haya dictado el acto observase la existencia de extemporaneidad en la reclamación económico-administrativa, se abstendrá de realizar actuación alguna y dará traslado inmediato del escrito de presentación y del expediente al tribunal competente.*

*3. Cuando el órgano administrativo haya anulado total o parcialmente el acto impugnado en virtud de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, deberá enviar la siguiente documentación al tribunal:*

(...)

***5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado”.***

Por su parte, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su artículo segundo se refiere a la remisión del expediente, indicando:

*“3.1 La remisión del expediente administrativo, junto con el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa y la documentación aportada por el interesado, se efectuará, en todo caso, por el órgano que dictó el acto impugnado y en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que el escrito de interposición conste recibido en el registro oficial correspondiente a su sede.*

(...)

***3.3 Si el Tribunal no ha recibido el expediente dentro del plazo previsto en el apartado segundo.3.1., reclamará su envío, a través de la Oficina de Relación con los Tribunales de su ámbito territorial, al órgano que dictó el acto impugnado, quien deberá proceder al envío o a justificar las razones por las que no se efectúa la remisión solicitada en el plazo de 15 días”.***

Además de la ya desestimada en el fundamento de derecho quinto de la presente resolución, otra de las alegaciones referentes a esta tercera petición es que no procedía que el TEAR anule la liquidación, si la Administración no ha incluido determinados documentos que el TEAR estima esenciales para proceder a su función revisora, porque tiene medios procesales para suplir la supuesta falta de datos y antecedentes, refiriéndose la recurrente al artículo 236.3 de la LGT, el cual dispone que: *«El tribunal podrá asimismo solicitar*

*informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo».* En los mismos términos, artículo 57.2 del Reglamento de Revisión.

Debe igualmente desestimarse en este punto las pretensiones esgrimidas por la recurrente. En el presente caso, no estaríamos ante la petición de un “informe”, al objeto de “aclarar las cuestiones que lo precisen”, sino que se trata de la no inclusión de los “documentos” que la Administración ha procedido a examinar y en los que precisamente fundamenta su regularización.

Por otra parte, el artículo 55.1 del RD 520/2005 también prevé, dentro de la fase de tramitación del expediente, la posibilidad solicitar la que se complete el citado expediente “1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado”.

Descartada pues la aplicación del artículo 236.3 de la LGT al caso que da lugar al criterio aquí enjuiciado, y teniendo en cuenta en cambio las previsiones de los artículos 235.3 de la LGT y los artículos 52 y 55.1 del Reglamento de Revisión, la conclusión resulta clara: mientras que el órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos, en cambio el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación puede solicitar a la Administración autora del acto tanto los informes que estime necesarios como la posibilidad de acordar de oficio que se complete el expediente, pero ambas posibilidades son meras potestades o facultades, no un deber o una obligación. Dicho con otras palabras, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Consecuentemente, el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Este criterio ya ha sido manifestado por este TEAC en resoluciones anteriores; baste citar, por todas, la resolución 00/02202/2007 de fecha 26 de marzo de 2009, donde se fijan límites a la declaración de retroacción de actuaciones. en el siguiente sentido: finalizado el procedimiento de comprobación, los Tribunales Económico Administrativos, en el supuesto de considerar que los órganos de aplicación de los tributos no han probado en el expediente los hechos en que basa su regularización, resolviendo sobre cuestiones de fondo, sólo procede que los Tribunales Económico-Administrativos declaren la anulación de la liquidación impugnada, sin que quepa pronunciamiento alguno sobre retroacción de actuaciones que podría suponer, además de establecer una prórroga indebida respecto a un procedimiento ya concluido, una peor situación en el obligado tributario.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima íntegramente la tercera petición que se formula en el presente recurso.

Por lo expuesto,

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

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO PARCIALMENTE**, fijando como criterios los siguientes:

1) Del párrafo primero del artículo 220.2.b) del CAC resulta que han de concurrir simultáneamente tres requisitos para que la contracción a posteriori no sea posible, a saber: que haya existido un error de las autoridades aduaneras; que el error no pudiera ser razonablemente conocido por el deudor; y además, que el deudor haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

Consecuentemente, la no concurrencia de cualquiera de estos requisitos implica que tal prohibición no es aplicable, siendo posible que las autoridades aduaneras procedan a la contracción a posteriori, siempre y cuando concurren los requisitos que permitan, en su caso, practicar la liquidación.

2) La carga de la prueba de que se cumplen los tres requisitos del párrafo primero del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario no le corresponde necesariamente al interesado, sino en cada caso deberá valorarse el deber de carga probatoria de la Administración y de los obligados tributarios conforme a los principios generales de la prueba, y en especial el de facilidad probatoria y el de no exigencia de la prueba de los hechos negativos.

3) En el caso del despacho documental del “*circuito naranja*”, un error de la autoridades aduaneras derivado de la falta análisis de un documento que estaba a su disposición, a los efectos del artículo 220.b.2) del Código Aduanero Comunitario debe equipararse a un error imputable a la Administración.

4) La falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción.

5) La falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

- 1 La negrita es nuestra.
- 2 La negrita es nuestra.
- [1] La negrita es nuestra.

Volver

Final del formulario

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