

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071843

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de octubre de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 109/2017

**SUMARIO:**

**Deuda aduanera. Declaraciones en aduana.** *Procedencia del procedimiento de verificación de datos para regularizar la deuda aduanera después de haberse practicado liquidación inicial con la presentación de la declaración aduanera. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta procedente o no la utilización de un procedimiento de verificación de datos para regularizar los derechos arancelarios de importación asociados a un determinado DUA cuando tras haberse practicado la liquidación resultante del procedimiento iniciado con la presentación del DUA se descubren por la Administración nuevos datos como consecuencia de un procedimiento de dudas fundadas dirigido a la comprobación del certificado de origen de la mercancía importada. Pues bien, 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, los aspectos no estrictamente tributarios de la gestión aduanera, que debe procurar facilitar el tráfico internacional de mercancías. Así, en el supuesto examinado, la solicitud de comprobación del certificado de origen ha tenido lugar cuando ya había finalizado el procedimiento iniciado con la admisión de la declaración aduanera mediante la notificación de la correspondiente liquidación sobre la base de los datos declarados. Y tal solicitud no se hizo en el seno del procedimiento de verificación de datos sino antes de que éste se iniciara y, ningún obstáculo encuentra el Tribunal Central a esta forma de proceder teniendo presente que: cabe formular la solicitud de comprobación del certificado de origen de forma autónoma. Es decir, no es necesario que la solicitud de comprobación del certificado de origen por parte de las autoridades aduaneras de importación se formule en el seno de un procedimiento iniciado por éstas para la revisión de la declaración o para la realización de controles a posteriori de los documentos o datos comerciales relativos a las operaciones de importación; que, cabe iniciar el procedimiento de verificación de datos por discrepancia entre los datos declarados y los que resultan de la comprobación del certificado de origen en poder de la Administración obtenidos a través del procedimiento de cooperación administrativa denominado "comprobación a posteriori de certificados de origen"; y, que ninguna consecuencia tiene el efecto preclusivo del procedimiento iniciado mediante declaración al que alude el art. 133.3 del RD 1065/2007 (RGAT) en la medida en que el procedimiento de verificación de datos es un procedimiento de comprobación posterior en el que se han descubierto nuevos hechos o circunstancias que resultan de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que pone fin al procedimiento iniciado mediante declaración. En efecto, se ha descubierto la invalidez del certificado de origen en el que se basó la liquidación dictada en el seno del procedimiento iniciado mediante declaración como consecuencia del procedimiento de comprobación a posteriori de dicho certificado. Así, en el procedimiento iniciado mediante declaración el art. 133.3 del RD 1065/2007 (RGAT) indica expresamente que los nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas han de descubrirse en un procedimiento de "comprobación o investigación posterior", en el que estaría incluido el procedimiento de verificación de datos aunque no se trate de un procedimiento de comprobación en sentido estricto.

En conclusión, resulta procedente la utilización de un procedimiento de verificación de datos para regularizar la deuda aduanera de importación cuando tras haberse practicado la liquidación resultante del procedimiento iniciado con la presentación de la declaración aduanera se descubren por la Administración nuevos datos como consecuencia de un procedimiento realizado en el marco del procedimiento de comprobación a posteriori de certificados de origen previsto en el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario). **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 4, 5, 6, 13, 59, 61, 62, 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. 97, 239, 247 y 248.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 97, 128, 129, 130 y 131.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 133, 134 y 135.

Constitución Española, art. 103.

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 29 de abril de 2016, recaída en la reclamación nº 46/02944/2013, relativa a liquidación por derechos arancelarios de importación.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

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

1.- El obligado tributario presentó en el año 2011 un DUA a la importación solicitando la aplicación de los beneficios arancelarios del Sistema de Preferencias Generalizadas.

2.- Vistos los antecedentes obrantes en la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia concernientes al expedidor de la mercancía, antecedentes consistentes en un escrito de la Administración General de Supervisión de Calidad, Inspección y Cuarentena de la República Popular China relativo al certificado de origen asociado a un DUA anterior del que se infería que las mercancías no fueron enteramente obtenidas en China, en marzo de 2012 aquella remitió a origen para su comprobación por el procedimiento de dudas fundadas el certificado de origen de la mercancía ahora importada. Con fecha 14 de agosto de 2012 se recibe escrito del organismo chino antes citado en el que se informa que el certificado de origen fue indebidamente expedido ya que las mercancías que ampara no fueron enteramente obtenidas en China, debiéndose la expedición de un certificado de origen incorrecto a una incorrecta versión de los hechos proporcionada por el expedidor de la mercancía.

3.- Como consecuencia del escrito remitido por las autoridades chinas la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Valencia notificó al importador el 20 de diciembre de 2012 una propuesta de liquidación denegando la aplicación del beneficio arancelario solicitado en el DUA y liquidando el derecho arancelario aplicable a terceros países. Resulta, en consecuencia, una cuota a pagar de 4.873,99 euros, que es la diferencia entre la cuota liquidada inicialmente, 7.593,14 euros, y la que resulta de la propuesta formulada, 14.467,13 euros. En la propuesta de liquidación no se hace constar qué clase de procedimiento se ha iniciado.

4.- Presentadas alegaciones a la propuesta de liquidación fueron desestimadas por el órgano gestor, quien notificó al liquidación provisional el 28 de enero de 2013. El importe de la liquidación asciende a la cuantía de 5.284,23 euros siendo la cuota de 4.873,99 euros y los intereses de demora de 410,24 euros. En el acuerdo de liquidación se indica que se adopta como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos.

### Segundo.

Frente a la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) el 26 de febrero de 2013, a la que se asignó el número 46/02944/2013, solicitando la anulación del acto impugnado.

En resolución de 29 de abril de 2016 el TEAR estimó la reclamación y anuló el acto impugnado sobre la base de las consideraciones siguientes:

*“SEGUNDO.- La controversia se centra en analizar si resulta o no ajustado a derecho el acto administrativo de liquidación impugnado.*

***Con carácter previo a examinar cualquier cuestión de fondo, se hace necesario examinar si el procedimiento de gestión tributaria resulta procedente en casos como el presente, cuestión que se suscita a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, “las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”.***

(.....)

***SEXTO. En el presente caso, la reclamante inicia un procedimiento del artículo 128 de la Ley 58/2003 mediante la presentación de la declaración relacionada en el encabezado, finalizando con la correspondiente liquidación que se entiende notificada mediante la entrega del levante.***

***Posteriormente, la Administración notifica la propuesta de liquidación provisional por diferencias entre lo declarado y lo constatado, en un nuevo procedimiento de gestión tributaria, sin indicar cuál, y practica nueva liquidación precisando en el acuerdo que la misma se dicta en el marco de un procedimiento de verificación de datos.***

***A efectos de la resolución de la presente reclamación, resulta crucial una cuestión procedimental: determinar si el procedimiento de verificación de datos es adecuado, teniendo en cuenta las actuaciones realizadas y el efecto de cierre del procedimiento iniciado por declaración previo derivado de la admisión del DUA.***

SÉPTIMO. (.....)

*La liquidación que pone fin a un procedimiento iniciado por declaración tiene carácter provisional (artículo 101 de la Ley 58/2003) y en los artículos 78 del reglamento CE 2913/1992 y artículos 133.3 y 134.6 del Real Decreto 1065/2007 no se excluye la posibilidad de realizar ulteriores actuaciones de comprobación e investigación. Ahora bien, ello se limita a que se den nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las que han conducido a la liquidación primera.*

*Así el procedimiento iniciado por declaración conducirá a una liquidación provisional, liquidación que podrá ser por los valores declarados o por los comprobados en virtud de controles sistemáticos o aleatorios realizados en el curso del procedimiento. No obstante, sólo se producirá efecto de cierre y la “Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado” si se pretende comprobar los mismos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones ya realizadas y especificadas en la resolución (y que en el caso aduanero se habrán reflejado asimismo en el DUA, ejemplar de la Administración, o en documentos anejos de acuerdo con el artículo 247 del Reglamento 2454/1993 ya citado). En el caso de descubrirse nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las primeras (nuevos datos a que se refiere el ya citado artículo 78 del Reglamento 2913/1992), se podrá iniciar un procedimiento de comprobación. Así, si la primera liquidación lo es por valores declarados (bien porque se haya concedido el levante, previo análisis de riesgos pero sin comprobación, bien porque la comprobación haya resultado conforme, bien porque los resultados estén pendientes y no sea necesaria la presencia de la mercancía), tras la liquidación originaria notificada expresamente o con el levante, posteriormente, sólo si se descubren nuevos hechos se podrá iniciar procedimiento de comprobación o investigación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 133.3 del Real Decreto 1065/2007:*

***“3. La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.”***

(.....)

Pueden extraerse tres conclusiones respecto de la naturaleza y alcance de los procedimientos posteriores a un procedimiento iniciado por declaración o una comprobación limitada sobre la misma obligación tributaria: en primer lugar, las liquidaciones practicadas por la Administración a posteriori sólo pueden desarrollarse en el seno de un procedimiento de comprobación o inspección; en segundo lugar, sólo pueden dar un resultado final de la liquidación distinto de la primera liquidación cuando se descubran nuevos hechos o circunstancias distintos de los declarados o incluso no declarados; y, en tercer lugar, los elementos alterados en los nuevos procedimientos no pueden haber sido comprobados en los procedimientos anteriores. El artículo 133.3 del RD 1065/2007 se refiere a que la liquidación que se practique en un procedimiento iniciado por declaración no cierra la posibilidad de que, en una comprobación a posteriori, se pueda volver a practicar liquidación. Ahora bien el artículo 133.3 del RD 1065/2007, al igual que el 78 del Reglamento CE 2913/1992, señala que el procedimiento administrativo en que se ampare la liquidación debe basarse en los datos nuevos descubiertos, distintos a los declarados o no declarados, que no resulten de las actuaciones practicadas ya.

Vista la posibilidad de practicar liquidación, se plantea la segunda cuestión, sobre si esa segunda liquidación puede dictarse en un procedimiento de verificación de datos.

Dispone en este sentido el artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sobre el alcance del procedimiento que éste debe basarse siempre en una declaración o autoliquidación y en una discrepancia sencilla y obvia de hecho o de derecho:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”

Según se deduce del precepto transcrito, los supuestos en los que cabe la incoación de este procedimiento de verificación de datos para regularizar la situación tributaria del contribuyente son una lista cerrada. En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha reiterado que “el procedimiento de verificación de datos se agota, ..., en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley General Tributaria prevé otros procedimientos (comprobación limitada o inspección)”, resolución de 19 de enero de 2012, RG.1151/2011, reiterada en resolución de 23 de febrero de 2012, RG.2498/2010. De acuerdo con el artículo 128 de la Ley 58/2003 y 134 del RD 1065/2007 en relación con el 131 de la Ley 58/2003, el alcance del procedimiento de verificación de datos es muy reducido y se define por el objeto que verifica y el tipo de verificación permitida. El objeto que verifica son datos, pero exclusivamente aquellos datos declarados o autoliquidados y no datos distintos a los declarados o autoliquidados ni de hechos o circunstancias que no se hayan declarado en esa declaración o autoliquidación. Por otra parte el control se circunscribe o bien a la verificación de si hay defecto formal, o error aritmético, o discrepancia con otros datos declarados por el mismo, con los que obren en poder de la Administración, o aplicación indebida de la normativa (resultando ello patente de la declaración) o bien a requerir aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración. En definitiva se trata de un procedimiento que permite verificar o contrastar lo declarado con aquellos otros datos declarados por el mismo obligado o por terceros respecto del obligado o que se refieran al obligado.

El alcance del procedimiento que ampare la regularización a posteriori de una liquidación resultante de un procedimiento iniciado por declaración es distinto del alcance del procedimiento de verificación de datos, precisamente porque se refiere sólo a nuevos hechos, datos o circunstancias descubiertas, estando vetadas las

*actuaciones que tengan por objeto los datos, hechos o circunstancias resultantes de la declaración que han servido para practicar la liquidación originaria.*

**El artículo 131 de la Ley 58/2003 no ampara actuaciones de comprobación de una declaración que ya ha sido objeto de una liquidación (cual es la resultante del procedimiento iniciado por declaración) respecto de los nuevos datos descubiertos u obrantes en poder de la Administración en un momento posterior a la liquidación originaria; tampoco cubre la corrección de errores o la corrección de la indebida aplicación de la normativa que se plasmaron en el correspondiente acto de liquidación en procedimiento iniciado por declaración; en definitiva, excede del alcance del procedimiento de verificación de datos la actuación consistente en comprobar si “las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos” (artículo 78 del Reglamento CE 21913/1992), porque esa comprobación va más allá de la declaración sometida ya en su día a control aduanero sistemático y, en su caso, aleatorio.**

**En el presente caso, en un procedimiento de verificación de datos, la Administración pretende regularizar la declaración, ya liquidada en su día, por resultar inválido el certificado de origen FORM-A aportado en el DUA para acogerse al régimen arancelario del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG).**

**La incorrección en la solicitud efectuada en la casilla 36 del DUA para acogerse al régimen arancelario del SPG no resulta patente de la declaración sino de los resultados de un procedimiento de comprobación del certificado de origen, por dudas fundadas, que fue remitido a la autoridad expedidora en la R.P. China para verificar su autenticidad, procedimiento que finalizó con la respuesta del organismo emisor en la que comunicaba que el certificado fue indebidamente expedido ya que las mercancías que amparaba no habían sido enteramente obtenidas en China, debiéndose la expedición del certificado de origen incorrecto a una incorrecta versión de los hechos proporcionada por el expedidor de la mercancía. La regularización del régimen arancelario no resulta, por tanto, de haber detectado un defecto formal, ni de un error por “baile de cifras” en la declaración.**

**Por último, este Tribunal no niega la posibilidad de realizar una revisión a posteriori de la declaración una vez liquidado conforme a lo declarado y notificado con el levante o una vez practicada liquidación tras comprobación, sino que sólo cuestiona el procedimiento utilizado y en concreto considera que la revisión a posteriori realizada excede el alcance de verificación de datos, puesto que parte del descubrimiento de nuevos datos distintos a los declarados e incluso no declarados y esos nuevos datos, aunque al final resulten estar en poder de la Administración, derivan de actuaciones de comprobación en sentido estricto, como las realizadas en un procedimiento iniciado por declaración, en comprobación limitada o en inspección, comprobaciones que van más allá de un mero control formal de la declaración presentada.**

*Por lo anterior, este Tribunal considera que la Administración ha empleado un procedimiento inadecuado.*

*(.....)*

*Todo ello permite afirmar que, en este caso, el iniciar un procedimiento de verificación de datos, con el objeto, ab initio, de liquidar por los derechos de importación y el IVA a la importación, cuando ya se ha producido una liquidación por este tributo por procedimiento iniciado por declaración, constituye un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables de procedimiento, que no permiten un nuevo procedimiento de verificación de datos cuando el anterior fue un procedimiento iniciado por declaración terminado con liquidación, por cuanto el procedimiento iniciado por declaración tiene efecto preclusivo y por cuanto el procedimiento de verificación de datos no puede ser iniciado respecto de datos o hechos distintos de los declarados o no declarados. El vicio es tan grave que supone negar el derecho de los interesados a conocer la naturaleza y el alcance de las actuaciones (artículo 34.1 ñ de la Ley 58/2003) que son elementos esenciales de todo procedimiento tributario, ya que no sólo suponen las reglas del juego, sino que, como se ha ilustrado, pueden tener efecto preclusivo de ulteriores comprobaciones. El acto impugnado no es conforme a derecho porque se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, de acuerdo con el artículo 62.e de la Ley 30/1992 y 217 de la Ley 58/2003, y el vicio cometido, por su gravedad y las consecuencias que conlleva respecto de la preclusión o no de una ulterior comprobación de la Administración, debe enmarcarse en la categoría general de nulidad de pleno derecho. La nulidad del acto inicial del procedimiento, acto fundamental en la tramitación del mismo, en cuanto*

*que en él la Administración delimita el alcance y la naturaleza de la actuación que va a desarrollar, supone en este caso la de todo el procedimiento”.*

### **Tercero.**

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 al estimarla gravemente dañosa y errónea.

La Directora recurrente alega lo siguiente:

1.- Es importante señalar a efectos del presente recurso que el procedimiento de verificación de datos se inicia mediante propuesta de liquidación dictada el 20/12/2012, con posterioridad a la recepción del informe emitido por las autoridades del país exportador, en fecha 14/08/2012.

El referido informe se había realizado en el marco del procedimiento de comprobación a posteriori de certificados de origen previsto en el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DACA).

Dicho procedimiento se enmarca en un procedimiento de cooperación administrativa en materia aduanera, al que también podría ser aplicable lo regulado en el capítulo VI de la LGT. Que el procedimiento de asistencia mutua, en términos de nuestra LGT, o de cooperación administrativa, en términos del Derecho Aduanero de la Unión, no es una comprobación administrativa se deduce de la ausencia de regulación de tal procedimiento en la normativa nacional y de la finalidad indicada en el artículo 198 del Reglamento de aplicación de los tributos. Ésta es el intercambio de información, que puede o no dar origen a una deuda tributaria o aduanera. Además, se debe considerar que, en todo caso, cuando es la Administración española la que, en el marco de la normativa sobre asistencia insta la cooperación de las Administraciones de otros Estados, estas actuaciones se deben enmarcar en el ámbito de la potestad administrativa de investigación, que no precisa inicio de un procedimiento de comprobación tributario y se considera autónomo del mismo, sin perjuicio de su posible realización en el marco de cualquiera de ellos que lo posibilite.

En concreto, el artículo 97 unvículos del DACA regula los métodos de cooperación administrativa, en relación con el sistema de preferencias generalizadas, según redacción dada por el Reglamento (UE) nº 1063/2010 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2010, que modifica el Reglamento (CEE) nº 2454/93 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario con efecto a partir del 1 de enero de 2011.

El artículo citado contiene todos los elementos del procedimiento, incluidos los efectos jurídicos del incumplimiento de los plazos en él previsto; lo que no permite es la aplicación del Derecho de cada Estado miembro para completar supuestas lagunas en el procedimiento, configurándose éste como un procedimiento específico de asistencia mutua entre Estados para el cumplimiento de la obligación de cooperación que se impone a los Estados beneficiarios de medidas arancelarias preferenciales concedidas unilateralmente por la Unión. Como se ha indicado, en el procedimiento de asistencia mutua, sólo existiría un procedimiento de comprobación en los términos de la LGT en la acción que debe desarrollar el Estado al que se solicita la comprobación y no al que requiere. Es a partir de este momento cuando se puede evaluar la conveniencia o no de iniciar un procedimiento de verificación o comprobación.

En el presente caso el procedimiento de verificación en relación con el obligado tributario se inicia una vez recibida la asistencia mutua solicitada. Por tanto, se está ante una situación en la que se compara la declaración con los datos que obran en poder de la Administración, supuesto previsto en la segunda frase del artículo 131.1.b) de la LGT.

Por tanto, en el presente supuesto el procedimiento de verificación de datos se inicia por no coincidir los datos declarados con los que obran en poder de la Administración tributaria, obtenidos a través del procedimiento de asistencia mutua o cooperación administrativa denominada en el Derecho de la Unión, comprobación a posteriori de certificados de origen, caso previsto en el artículo 131 de la LGT, letra b).

2.- La nulidad absoluta tiene carácter excepcional, siendo la regla general la anulabilidad del acto administrativo que incurre en una infracción del ordenamiento jurídico o que, incurriendo en un vicio de forma, ocasiona indefensión a los interesados o carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, tal como establece el artículo 62 de la Ley 30/1992.

Cabe citar en este sentido las sentencias de la Audiencia Nacional de 18/10/2006 (Rec. nº 541/2005) y de 17/06/2013 (Rec. nº 246/2013), la última de las cuales remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 05/05/2008, así como la resolución del TEAC de 17/06/2014 que cita la doctrina por él previamente establecida en su resolución de 24/04/2014 (RG 2787/2011).

Aplicando la citada jurisprudencia al presente supuesto observamos, en primer lugar, que la Administración aduanera comunica al interesado el motivo por el que, a raíz de la declaración presentada por el interesado,, entiende producido el supuesto que origina el nacimiento de una deuda aduanera de importación. En concreto, a través de la notificación al interesado de la propuesta que inicia el procedimiento, éste conoce la naturaleza y alcance de las actuaciones; es decir, que se está realizando la regularización por los conceptos tributarios “Derechos de importación e IVA a la importación” a raíz de la admisión del DUA que se especifica en el encabezamiento del escrito de propuesta.

En segundo lugar, se ha concedido al interesado trámite de alegaciones y puesta de manifiesto del expediente, procediéndose a dictar la correspondiente resolución.

Por tanto, en el expediente consta, en este sentido, la notificación de los trámites esenciales del procedimiento, en el que se ha dado al reclamante la posibilidad de alegar lo que estime conveniente a su derecho, y se le ha informado asimismo de las vías de impugnación contra la liquidación practicada, que además ha podido utilizar.

En supuestos como el presente, en el que, como se ha comentado, se notifican al interesado los trámites esenciales del procedimiento, la Administración no está excediendo sus facultades por el hecho de utilizar un procedimiento inadecuado, ni mermando las garantías del interesado. El mero error de denominación del procedimiento, cuando se han seguido los trámites esenciales que se hubieran seguido de haberse utilizado el correcto, sin que exista indefensión, no puede constituir un motivo de nulidad radical.

En tercer lugar, la actividad de comprobación del certificado de origen no se ha realizado en el marco del procedimiento de verificación de datos, sino en el del previsto en las DACA para el caso de que las autoridades aduaneras alberguen dudas sobre la validez del certificado de origen y utilicen entonces los métodos de cooperación administrativa previstos en tal normativa. Por tanto, la recepción del informe emitido por las autoridades del país de exportación constituye un antecedente en poder de la Administración en base al cual inicia un procedimiento de verificación de datos.

En base a lo anterior, podemos decir que el órgano de gestión que inicia el procedimiento de verificación de datos, la Dependencia Provincial de Aduanas de la Delegación de la AEAT de Valencia, no ha realizado actividad comprobadora a través del procedimiento de verificación de datos para la que resulte manifiestamente incompetente. Es más, tal órgano sería igualmente competente para efectuar la misma regularización utilizando un procedimiento de comprobación limitada, y ello aunque la comprobación se hubiera efectuado en el seno de dicho procedimiento, aunque, en este caso se ha efectuado, como hemos señalado anteriormente, a través del procedimiento de dudas fundadas.

Por tanto, en cuarto lugar, la citada Dependencia no es un órgano “manifiestamente incompetente” para efectuar la regularización de los conceptos “Derechos de importación e IVA a la importación” a raíz de la nueva información disponible.

En quinto lugar, el efecto de cierre que provoca el procedimiento de declaración, aludido por el TEAR al mencionar el artículo 133.3 del RGAT, no se produce en este caso, pues dicho artículo contiene una salvedad, esto es que “en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución”, y por tanto no prohíbe una regularización posterior si aparece, como en este caso, una nueva información en base a la cual concluir que el certificado de origen preferencial emitido no era correcto. Por tanto no se ha utilizado un procedimiento (de verificación de datos) para eludir la prohibición de volver a comprobar, puesto que tal prohibición no existía en este caso.

A mayor abundamiento, entendemos que el citado apartado 3 del artículo 133 tampoco prohíbe que la comprobación ulterior se realice a través de un procedimiento distinto al de comprobación limitada, ya se trate o no

del procedimiento de verificación de datos, puesto que tal procedimiento constituye también una comprobación (aunque de alcance muy restringido). Además, si la normativa hubiera querido limitar las regularizaciones posteriores al procedimiento de declaración a los procedimientos de comprobación limitada e inspección, lo hubiera mencionado expresamente, como lo hace en el artículo 140 de la LGT, y sin embargo sólo alude a un *“procedimiento de comprobación o investigación posterior”*.

Y, en sexto lugar, en cuanto a la falta de garantías del administrado, aludida por el TEAR, debido a la falta de efecto “preclusivo” del procedimiento de verificación de datos en relación al objeto comprobado, efecto que sí tendría la utilización del procedimiento de comprobación limitada, cabe precisar que tal garantía no se ha visto vulnerada en el presente supuesto, por lo que carece de trascendencia. En efecto, la utilización incorrecta de un procedimiento de verificación de datos conllevaría la nulidad de actuaciones si se volviera a regularizar de nuevo el mismo objeto mediante un procedimiento de comprobación limitada y no hubieran aparecido nuevos hechos, lo que podría conllevar la nulidad de pleno derecho de las actuaciones pues vulneraría de pleno la prohibición de regularizar de nuevo, transgrediéndose las limitaciones impuestas por el artículo 140 de la LGT. Pero una actuación administrativa como la analizada en la que el órgano de gestión competente para llevar a cabo una actuación de comprobación limitada inicia un procedimiento para la regularización de los conceptos impositivos aduaneros y tributarios relativos a una operación de importación en base a un antecedente obtenido siguiendo el procedimiento previsto en el Código Aduanero y otorga al interesado las garantías procedimentales necesarias para la defensa de su derecho, terminando dicho procedimiento mediante un acto administrativo que en nada hubiera variado si se hubiera utilizado el procedimiento correcto de comprobación limitada, no puede conllevar la nulidad de actuaciones de dicho órgano. Es cierto que el procedimiento de verificación de datos no tiene efectos preclusivos a diferencia del procedimiento de comprobación limitada, pero en este caso no se ha producido una regularización no permitida por el ordenamiento jurídico, por lo que no parece que la denominación incorrecta del procedimiento constituya un defecto formal de magnitud o entidad suficiente para merecer el máximo reproche jurídico y ser calificado de nulidad de pleno derecho.

3.- El TEAR no pondera en su resolución las circunstancias producidas por la omisión del procedimiento adecuado, pues no entra a valorar las consecuencias del empleo incorrecto del procedimiento de verificación de datos para la parte interesada, ni si el acto hubiera variado como consecuencia del empleo del procedimiento de comprobación limitada. Declara como principio que ha existido un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables de procedimiento, así como del derecho de los interesados a conocer la naturaleza y el alcance de las actuaciones sin matizar que ello dependerá de las circunstancias existentes en cada caso.

Es decir que si, como en el presente supuesto, el órgano que ha tramitado el procedimiento de verificación de datos (la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales; Administración Aduanas Valencia-Marítima ML Muelle de la Aduana S/N) era también competente para tramitar el procedimiento de comprobación limitada, que los trámites esenciales de este procedimiento se han cumplido, como hemos analizado, que no se han realizado además, actuaciones no permitidas por el artículo 133 del RGAT, ya que como se ha explicado, dicho artículo contiene una salvedad en base a la cual puede volverse a efectuar una nueva regularización en relación al objeto comprobado en el procedimiento de declaración, y, además, en el supuesto analizado el órgano de gestión parte de un antecedente del que dispone a través de otro procedimiento, por lo que no realiza actividad de comprobación alguna en el marco del procedimiento de verificación de datos, vemos que no se ha producido indefensión alguna del interesado causante de nulidad de pleno derecho. Y ello, aunque el procedimiento de verificación de datos resultara inadecuado para liquidar el importe de los derechos de importación, lo cual no compartimos, por los motivos previamente, expuestos, siendo el correcto el procedimiento de comprobación limitada.

4.- En relación a la base jurídica que el TEAR cita en su Resolución, cabe referirse a la sentencia del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), la cual diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical, explicitando también el supuesto de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley. En dicha sentencia se ponderan las consecuencias que ha tenido la ausencia del trámite de audiencia, sin entender que la falta de dicho trámite, por esencial que pueda reputarse, conlleve por si misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Asimismo, el TEAR cita el FD QUINTO de la sentencia de 31 de enero de 1989 en la que el Tribunal Supremo, refiriéndose a una liquidación “sin contenido, un «acto» que (manifiestamente) ningún órgano competente



dictó, y al que no precedió ni acompañó ninguno de los trámites previos o coetáneos (ni siquiera firma alguna) que las Leyes exigen para dictar actos municipales ", le niega, en tanto que acto radicalmente nulo, la posibilidad de producir efecto alguno.

Pero este no es el caso de la liquidación objeto de la presente reclamación, la cual, como se ha dicho, tiene un contenido definido, esto es, la regularización por los conceptos tributarios "Derechos de importación e IVA a la importación", en base a un dato en poder de la Administración, y ha sido dictada por órgano competente para ello, como es la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales; Administración Aduanas Valencia-Marítima ML Muelle de la Aduana S/N.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario unificando el criterio manifestando que:

A) La comprobación de la incorrecta emisión de un certificado de origen a través del procedimiento de "dudas fundadas", procedimiento de comprobación a posteriori de certificados de origen previsto en el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, es un procedimiento de asistencia mutua o cooperación administrativa regulado por el Derecho de la Unión e independiente del procedimiento de verificación o comprobación, pudiendo constituir su resultado un antecedente en poder de la Administración tributaria en base al cual iniciar el procedimiento de verificación de datos, de acuerdo con el supuesto previsto en la segunda frase del artículo 131,1 ,b) de la LGT.

B) Para que el empleo inadecuado de un procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada sea causante de nulidad de pleno derecho debe ponderarse en cada caso, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el juego de las circunstancias concurrentes expuesto en la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (recurso de casación 563/2010), que explica que *"resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido"*, no bastando para ello que el procedimiento de verificación fuese incorrecto. En caso contrario se incurriría en el riesgo de *"frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa"*, como expresa el propio Tribunal.

#### **Cuarto.**

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central no consta que 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 por virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) presentara alegación alguna.

### **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:**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si resulta procedente o no la utilización de un procedimiento de verificación de datos para regularizar los derechos arancelarios de importación asociados a un determinado DUA cuando tras haberse practicado la liquidación resultante del procedimiento iniciado con la presentación del DUA se descubren por la Administración nuevos datos como consecuencia de un procedimiento de dudas fundadas dirigido a la comprobación del certificado de origen de la mercancía importada.

Si la respuesta a dicha controversia fuese negativa deberá responderse también a la cuestión de si la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos debe llevar aparejada la nulidad radical del acto de liquidación o la mera anulabilidad del mismo.

### Tercero.

Para dar respuesta a la primera 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 Reglamento (CEE) nº 2913/1992 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC) y sus disposiciones de aplicación aprobadas por Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la de 2 de julio de 1993 Comisión (en adelante DACA) 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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, tal y como se establece en el artículo 13 del Reglamento (CEE) nº 2913/1992, se basan principalmente en un análisis de riesgos de la declaración 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 (CEE) nº 2913/1992, desarrollado en los artículos 239 a 247 del Reglamento (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 2454/1993 de la Comisión en relación con el 78 y el 220 del Reglamento(CEE) nº 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 (CEE) nº 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 la regularización y liquidación de la deuda aduanera.

En el caso de los despachos a libre práctica (artículo 79 del Reglamento (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 2913/1992, desarrollado en el artículo 247 y 248 del Reglamento (CEE) nº 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 (CEE) nº 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 (CEE) nº 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, como dijimos en la resolución de 23 de octubre de 2014 (RG 2962-2014) dictada en unificación de criterio, 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 del CAC 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.

#### Cuarto.

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.

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 al DUA admitido el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 a 130 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, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario”.*

Así pues y tal como había ya concluido este Tribunal en el fundamento de derecho tercero 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.

#### Quinto.

Una vez sentado que resulta de aplicación al DUA admitido el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 a 130 y en los artículos 133 a 135 del RGGI y que dicho procedimiento termina con la correspondiente cuantificación y liquidación de los derechos devengados y su notificación al deudor, se hace necesario analizar las actuaciones llevadas a cabo por la Administración aduanera en relación con el origen de la mercancía importada.

La justificación del origen preferencial es exigible con carácter general, efectuándose mediante la presentación ante las autoridades aduaneras de importación que vayan a aplicar el régimen preferencial de un certificado de origen, siendo el modelo A el utilizable en el Sistema de Preferencias Generalizadas.

Así, de conformidad con el artículo 97 quince del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario “1. *Los certificados de origen modelo A o las declaraciones en factura se presentarán a las autoridades aduaneras de los Estados miembros de importación de conformidad con los procedimientos correspondientes a la declaración en aduana”.*

De conformidad con el apartado primero del artículo 97 terdecies del DACA los certificados de origen modelo A se expiden por el país beneficiario del trato preferencial previa solicitud por escrito del exportador y según el apartado quinto de dicho precepto las autoridades gubernativas de aquel país están facultadas para exigir cualquier prueba documental o para llevar a cabo cualquier control que consideren adecuado a fin de comprobar si el producto

en relación con el cual se solicita la expedición de un certificado de origen, modelo A cumple las normas de origen pertinentes.

Con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglas de origen preferencial el DACA contempla normas de asistencia mutua entre las Administraciones de Aduanas respectivas para el control de los certificados de origen.

Así, dispone el artículo 97 unvíces del DACA lo que sigue:

***“1. La comprobación a posteriori de los certificados de origen modelo A y de las declaraciones en factura se efectuará por sondeo o cada vez que las autoridades aduaneras del país de importación alberguen dudas fundadas acerca de la autenticidad del documento, del carácter originario de los productos de que se trate o de la observancia de los demás requisitos de la presente sección.***

***2. Cuando presenten una solicitud de comprobación a posteriori, las autoridades aduaneras de los Estados miembros devolverán el certificado de origen modelo A y la factura, si se han presentado, la declaración en factura o una copia de estos documentos a las autoridades gubernativas competentes del país beneficiario de exportación, indicando, en su caso, los motivos que justifican una investigación. En apoyo de la solicitud de comprobación, se remitirá cualquier documento e información que indiquen que la información facilitada en la prueba de origen es incorrecta.***

***Si las autoridades aduaneras de los Estados miembros decidieran suspender la concesión de las preferencias arancelarias a la espera de los resultados de la comprobación, se ofrecerá al importador el levante de las mercancías condicionado a cualesquiera medidas cautelares que consideren necesarias.***

***3. Cuando se haya presentado una solicitud de comprobación a posteriori, dicha comprobación se llevará a cabo, y sus resultados se comunicarán a las autoridades aduaneras de los Estados miembros, en un plazo máximo de seis meses o, en el caso de las solicitudes enviadas a Noruega, Suiza o Turquía a efectos de comprobación de las pruebas de origen sustitutivas extendidas en sus territorios basándose en un certificado de origen modelo A o en una declaración en factura extendida en un país beneficiario, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de envío de la solicitud. Los resultados deberán permitir determinar si la prueba de origen en cuestión es válida para los productos efectivamente exportados y si dichos productos pueden considerarse originarios del país beneficiario.***

***4. (.....).***

***5. Si, existiendo dudas fundadas, no se obtiene respuesta en el plazo de seis meses previsto en el apartado 3, o si la respuesta no contiene información suficiente para determinar la autenticidad del documento considerado o el origen real de los productos, se enviará una segunda comunicación a las autoridades competentes. Si, después de esta segunda comunicación, los resultados de la comprobación no se comunican a las autoridades que los hayan solicitado en el plazo de cuatro meses a partir de su fecha de envío, o si dichos resultados no permiten determinar la autenticidad del documento o el origen real de los productos, dichas autoridades denegarán el beneficio de las preferencias arancelarias salvo por circunstancias excepcionales.***

***6. Cuando el procedimiento de comprobación o cualquier otra información disponible parezca indicar una transgresión de las normas de origen, el país de exportación beneficiario, por propia iniciativa o a petición de las autoridades aduaneras de los Estados miembros, llevará a cabo la investigación oportuna o adoptará disposiciones para que ésta se realice con la debida urgencia con el fin de descubrir y prevenir tales transgresiones. A tal fin, la Comisión o las autoridades aduaneras de los Estados miembros podrán participar en la investigación.***

***7. A efectos de la comprobación a posteriori de los certificados de origen modelo A, los exportadores deberán conservar todos los documentos oportunos que prueben el carácter originario de los productos en cuestión y las autoridades gubernativas competentes del país de exportación beneficiario deberán conservar las copias de los certificados así como los documentos de exportación correspondientes. Dichos documentos deberán conservarse al menos tres años a contar desde el final del año en que se haya expedido el certificado modelo A”.***

El precepto transcrito permite la comprobación de los certificados de origen cada vez que las autoridades aduaneras del país de importación alberguen dudas fundadas acerca de la autenticidad del documento o del carácter originario de los productos de que se trate.

De lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 2 del citado artículo, conforme al cual “Si las autoridades aduaneras de los Estados miembros decidieran suspender la concesión de las preferencias arancelarias a la espera de los resultados de la comprobación, se ofrecerá al importador el levante de las mercancías condicionado a

cualesquiera medidas cautelares que consideren necesarias”, se colige que la solicitud por las autoridades aduaneras del país de importación de la comprobación del certificado de origen puede formularse en el seno del propio procedimiento iniciado mediante la presentación de la declaración aduanera, esto es, como parte de la comprobación documental de la declaración a la que se refiere el artículo 68 del CAC arriba citado. El artículo 133.1 del RGGI reconoce en este sentido que en los procedimientos iniciados mediante declaración la Administración tributaria puede hacer requerimientos a terceros. Pero ningún obstáculo habría, al amparo de lo dispuesto en el artículo 78 del CAC (relativo a las comprobaciones a posteriori), para que la solicitud de la comprobación del certificado de origen pudiera formularse también en el seno de algún procedimiento de aplicación de los tributos iniciado una vez finalizado aquél, siempre que dicho procedimiento fuese apto para tal comprobación.

En este sentido, resulta claro que el procedimiento de verificación de datos regulado en la LGT no permitiría realizar tales actuaciones de comprobación del certificado de origen. En efecto, al amparo del artículo 131 de la LGT, para que pueda iniciarse el procedimiento de verificación de datos es necesario que exista una discrepancia entre los datos declarados y los que obren en poder de la Administración, cosa que no sucedería si antes de dicho inicio no se conociera el resultado de la comprobación del certificado de origen.

La regularización de la deuda aduanera por medio del procedimiento de verificación de datos sólo puede realizarse, por tanto, si antes del inicio de dicho procedimiento la Administración tuviese en su poder el resultado de la comprobación del certificado de origen. Este supuesto encajaría plenamente en el apartado b) del artículo 131 de la LGT que contempla como uno de los casos en que la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de verificación de datos “cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria”.

En el supuesto examinado en el presente recurso la solicitud de comprobación del certificado de origen ha tenido lugar cuando ya había finalizado el procedimiento iniciado con la admisión de la declaración aduanera mediante la notificación de la correspondiente liquidación sobre la base de los datos declarados. Y tal solicitud no se hizo en el seno del procedimiento de verificación de datos sino antes de que éste se iniciara.

Ningún obstáculo encuentra este Tribunal Central a esta forma de proceder si se tiene presente:

A.- Que cabe formular la solicitud de comprobación del certificado de origen de forma autónoma. Es decir, no es necesario que la solicitud de comprobación del certificado de origen por parte de las autoridades aduaneras de importación se formule en el seno de un procedimiento iniciado por éstas para la revisión de la declaración o para la realización de controles a posteriori de los documentos o datos comerciales relativos a las operaciones de importación. En este sentido, cabe recordar que el procedimiento de solicitud de comprobación del certificado de origen regulado en el artículo 97 unicies del DACA constituye un método de cooperación administrativa previsto en dicha normativa para el caso en que las autoridades aduaneras del país de importación alberguen dudas sobre la validez del certificado de origen. Como señala la Directora recurrente, se configura como un procedimiento de asistencia mutua entre Estados para el cumplimiento de la obligación de cooperación que se impone a los Estados beneficiarios de medidas arancelarias preferenciales concedidas unilateralmente por la Unión. El informe emitido en este sentido por las autoridades del país de exportación constituye, por tanto, un antecedente en poder de las autoridades del país de importación a partir del cual podrían éstas iniciar un procedimiento de verificación de datos para la regularización de la situación tributaria.

B.- Que, como antes se expuso, cabe iniciar el procedimiento de verificación de datos por discrepancia entre los datos declarados y los que resultan de la comprobación del certificado de origen en poder de la Administración obtenidos a través del procedimiento de cooperación administrativa denominado “comprobación a posteriori de certificados de origen”.

C.- Que ninguna consecuencia tiene el efecto preclusivo del procedimiento iniciado mediante declaración al que alude el artículo 133.3 del RGGI en la medida en que el procedimiento de verificación de datos es un procedimiento de comprobación posterior en el que se han descubierto nuevos hechos o circunstancias que resultan de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que pone fin al procedimiento iniciado mediante declaración. En efecto, se ha descubierto la invalidez del certificado de origen en el que se basó la liquidación dictada en el seno del procedimiento iniciado mediante declaración como consecuencia del procedimiento de comprobación a posteriori de dicho certificado. Así, en el procedimiento iniciado mediante declaración el artículo 133.3 del RGGI indica expresamente que los nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas han de descubrirse en un procedimiento de “comprobación o investigación posterior”, en el que estaría

incluido el procedimiento de verificación de datos aunque no se trate de un procedimiento de comprobación en sentido estricto.

Respondida, pues, en sentido afirmativo la primera cuestión controvertida, no procede entrar al análisis de la segunda.

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:

Resulta procedente la utilización de un procedimiento de verificación de datos para regularizar la deuda aduanera de importación cuando tras haberse practicado la liquidación resultante del procedimiento iniciado con la presentación de la declaración aduanera se descubren por la Administración nuevos datos como consecuencia de un procedimiento realizado en el marco del procedimiento de comprobación a posteriori de certificados de origen previsto en el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.