

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

Referencia: NFJ072037

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de noviembre de 2018

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 5125/2015

**SUMARIO:**

**Deuda aduanera. Clasificación arancelaria de las mercancías.** *Presunción de certeza de los dictámenes emitidos por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales.* Alegan las recurrentes la errónea clasificación arancelaria de los productos en cuestión. Pues bien, es indiscutible la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudirse a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía. Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores. Dicho esto, en esta ocasión todos los elementos de prueba aportados en los expedientes conducen a concluir el ajuste a derecho de la clasificación realizada por la Administración, constituyendo los documentos presentados por la importadora junto con los declaraciones - facturas comerciales, conocimientos de embarque, certificados de origen, etc.- los únicos que sostienen su postura.

Acerca de los análisis de laboratorio realizados sobre las mercancías, la Orden HAC/2320/2003 (Análisis y emisión de dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales), establece el procedimiento para la realización de los análisis por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales de las mercancías objeto de tráfico exterior, así como de las sometidas a la normativa de los Impuestos Especiales. Dicho esto, no consta ninguna solicitud de segundo análisis por parte de los interesados en las importaciones de referencia, por lo que la presunción de certeza emanante del dictamen técnico emitido por el Laboratorio Central de aduanas en modo alguno ha sido desvirtuado. Se trata de documentos públicos expedidos por autoridad competente, conforme a las especificaciones dadas por la entidad importadora, en este caso la recurrente, por lo que hacen prueba de la validez de su contenido. Todo lo anterior, por tanto, conduce a considerar de una manera clara que las mercancías importadas se trataban de «tubos de hierro o acero», y no de «camisas de cilindro», no habiendo desvirtuado las recurrentes en modo alguno las conclusiones alcanzadas por la Inspección. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (RGAT), art. 106.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35 y 46.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 4, 5, 78, 201 y 220.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), art. 47.

Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo (Nomenclatura arancelaria y estadística y arancel aduanero común), Anexo I.

Código Civil, arts. 1.216 y 1.218.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 139 y 317.

Orden HAC/2320/2003 (Análisis y emisión de dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales), apdos. Primero, tercero, cuarto y quinto.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en los recursos de alzada que penden de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestos por **XCCE, S.L. (NIF ...)**, y **Z IMPORT & EXPORT, S.L. (NIF ...)**, en adelante los recurrentes o los interesados, y en su nombre y representación por D. **Px...** y D. **Fx...**, y domicilio a efectos de notificaciones en ... .., y ... .., respectivamente, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 30 de enero de 2015, interpuesta frente al acuerdo de

liquidación dictado por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 15 de octubre de 2013, por el concepto "Antidumping Unión Europea", ejercicios 2011 y 2012, y cuantía 164.595,11 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Consta en todo lo actuado la sustanciación, por parte del órgano administrativo de referencia, de un procedimiento de comprobación e investigación relativo a la situación tributaria de la entidad **Z IMPORT & EXPORT, S.L. (Z, en adelante)**, referente al concepto señalado en cabecera, ejercicios 2011 y 2012, que finalizó con el acuerdo de liquidación de fecha 15 de octubre de 2013, y en el cual se regularizaba una deuda tributaria de 164.595,11 euros.

Previamente a la notificación de la propuesta de regularización contenida en el acta, y en cumplimiento de lo previsto en el artículo 106 del 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT, en lo sucesivo), se procedió a notificar al representante indirecto del importador, la entidad **XCCE, S.L. (X, en adelante)** la existencia del procedimiento abierto frente a **Z**.

Del conjunto de las actas en disconformidad e informes ampliatorios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La propuesta de liquidación, de fecha 30 de julio de 2013, traía causa de la importación, por parte de Z, de productos de la partida arancelaria 7304.31.20.99, que correspondían a "*los demás tubos sin soldadura, de sección circular, de hierro o acero sin alear, estirados o laminados en frío, de precisión, excluidos los de diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm o con un valor de carbono equivalente (CEV) igual o inferior a 0,86*". Mediante análisis realizados por el Laboratorio central de Aduanas e Impuestos Especiales, se determinó que dichos productos no encajaban en tal partida arancelaria, sino en la 7304.31.20.20, que correspondían a "*tubos sin soldadura, de sección circular, de hierro o acero sin alear, estirados o laminados en frío, de precisión, de diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm y con un valor de carbono equivalente (CEV) igual o inferior a 0,86*". Y, en segundo lugar, de la importación de productos declarados en la partida arancelaria 7304.59.92.99, "*tubos de sección circular, de los demás aceros aleados, no estirados o laminados en frío, de diámetro exterior inferior o igual a 168,3 mm, excluyendo los tubos con un valor de carbono equivalente (CE V) igual o inferior a 0,86*", que la Administración determinó que debieron clasificarse en la partida 7304.31.20.20 y 7304.51.81.20, según se tratara de tubos de acero sin alear, o tubos de los demás aceros aleados, respectivamente.

Por otro lado, los productos citados anteriormente fueron declarados originarios de la República de la India, determinando la Inspección que en realidad su origen era de la República Popular de China

II. Teniendo en cuenta los elementos anteriores, se proceden a regularizar los derechos antidumping establecidos en el Reglamento (CE) 926/2009 del Consejo, de 24 de septiembre de 2009, por el que se establece un derecho antidumping definitivo y se percibe definitivamente el derecho provisional establecido sobre las importaciones de determinados tubos sin soldadura de hierro o acero originarios de la República Popular China. Dicho antidumping afectaba a los tubos sin soldadura de hierro o acero, de sección circular, de un diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm, con un valor de carbono equivalente (CEV) máximo de 0,86 según la fórmula y el análisis químico del International Institute of Welding (Instituto Internacional de la Soldadura, IIW), clasificados en los códigos 7304.31.20.20 y 7304.51.81.20., ascendiendo al tipo proporcional del 39,2%.

Tras el oportuno trámite de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta, en fecha 15 de octubre de 2013 se dicta liquidación tributaria confirmando la propuesta inspectora, con notificación en la misma fecha a **X**, y en fecha 24 de octubre de 2013 a **Z**.

### Segundo.-

Disconformes con lo anterior, los interesados interpusieron, en fecha 15 de noviembre de 2013, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, las cuales fueron registradas con número 41/09306/2013 y 41/09307/2013.

En el escrito de alegaciones, presentado tras la concesión del oportuno trámite, se argumentaba lo siguiente:

- Falta de notificación al representante indirecto de la puesta de manifiesto previo al acta.
- Los productos importados deben clasificarse en la partida arancelaria 8412.90.40.90, "las demás partes de los motores y máquinas motrices".
- Los productos importados tienen origen República de la India.
- Imprudencia de la contracción *a posteriori* de la deuda aduanera por aplicación de lo dispuesto en el artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario (CAC).

El día 30 de enero de 2015, el Tribunal en primera instancia emite resolución desestimando íntegramente las pretensiones de las reclamantes. La resolución fue notificada en fechas 25 de febrero de 2015, al representante, y 1 de abril de 2015, al importador.

#### **Tercero.-**

Nuevamente disconformes, los recurrentes interponen los recursos de alzada que se examinan, en fechas 11 de marzo de 2015 (R.G. 5125/2015), y 30 de abril de 2015 (R.G. 6090/2015). Son presentadas alegaciones en los propios escritos de interposición, las cuales son sustancialmente idénticas a las presentadas en primera instancia.

En fecha 20 de octubre de 2016, la entidad **X** presenta escrito de alegaciones complementarias, en las que aporta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 23 de junio de 2016 (rec. 592/2015), en la que se estiman las pretensiones de la recurrente en el estudio de un antecedente idéntico de importaciones realizadas por la empresa **Z**.

Por su parte, en fecha 15 de marzo de 2018, la entidad **Z** presenta escrito de alegaciones complementarias en el que adjunta seis Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sendos asuntos idénticos al que nos ocupa y que atañen a la misma, y en las que se estiman sus pretensiones, anulándose las liquidaciones practicadas por derechos antidumping.

#### **Cuarto.-**

En uso de las facultades previstas en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se acuerda la acumulación de ambos recursos de alzada, mediante acuerdo del Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal, de 15 de septiembre de 2015, que serán resueltos en la presente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.-**

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se ha de resolver es si el acuerdo de liquidación de la Unidad Regional de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, citado en el encabezamiento, es ajustado a Derecho.

#### **Segundo.-**

Como primer motivo de oposición, alega el recurrente **X** el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT. En concreto, argumenta que la notificación de la existencia de actuaciones inspectoras, de fecha 10 de enero de 2013, es anterior al inicio formal de las actuaciones respecto al importador, producidas el 25 de julio de

2013. Por otro lado, no le fue notificado trámite de audiencia anterior al acta, por lo que es causa directa de indefensión, motivando la anulación de las actuaciones.

Dispone, a este respecto, el citado artículo 106 del Real Decreto 1065/2007:

*“1. En el supuesto previsto en el artículo 35.6, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.*

*2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.*

*3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos”.*

Por remisión, el artículo 35.6, párrafo primero, de la Ley General Tributaria pauta lo siguiente:

*“6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. (...)”.*

Por último, en relación a los anteriores, el artículo 46.6 de la Ley 58/2003 establece:

*“6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación”.*

Es cuestión pacífica la consideración del recurrente como obligado tributario principal de acuerdo a los artículos 4.12, 4.18, 5 y 201.2 del Reglamento (CE) 2913/1992, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, siendo el representante aduanero que actúa bajo la modalidad de representación indirecta codeudor de la deuda aduanera junto con la persona por cuya cuenta hizo la declaración, estando ambos obligados a su pago con carácter solidario (si bien no es un supuesto de responsabilidad solidaria en el ámbito tributario). La exigencia del pago de la deuda aduanera al representante de aduanas, que haya declarado en una importación su responsabilidad indirecta, habrá de hacerse mediante los procedimientos establecidos en la normativa nacional para estos supuestos, toda vez que en la normativa comunitaria no se establecen procedimientos para ello, siendo de aplicación, en todo caso, el mencionado artículo 106 del RGAT. Como se ha expuesto, tal precepto exige que todos los obligados tributarios que concurren solidariamente en el presupuesto de hecho tienen derecho al conocimiento del desarrollo del procedimiento seguido frente a los mismos, el cual es único por disposición expresa de aquel, ya hayan sido notificados desde el inicio, o bien una vez iniciadas las actuaciones, pero siempre en el curso de aquel y antes de dictarse la resolución.

En este punto, no obstante, es conveniente resumir los hitos acaecidos en el curso de las actuaciones, extractados de los documentos incorporados al expediente:

1. En primer lugar, se observa la existencia de una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación (expediente número 2012-...-...), notificada a la importadora en fecha 13 de octubre de 2012, por el transcurso del plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin acceso a su contenido.

2. Posteriormente, se notifica una segunda comunicación de inicio perteneciente al mismo expediente (2012-...-...), en fecha 23 de noviembre de 2012, en mano a la importadora, y en la que se relacionan los mismos DUAs que en la comunicación mencionada en el punto anterior.

3. La existencia de dos comunicaciones de inicio correspondientes al mismo expediente, con idéntico objeto, quedan justificadas mediante informe, emitido por el órgano administrativo el día 24 de julio de 2013, en el que se hace constar lo siguiente:

*En el expediente 2012-...-..., de Comercio Exterior, abierto a la entidad **Z Import & Export SL**, (...), y dirección electrónica habilitada, se emitió con fecha 02/10/2012 comunicación de inicio de actuaciones inspectoras. Dicha comunicación aparece en el citado expediente como "Notificada al interesado".*

*Según consta en el Certificado de Notificación en Dirección Electrónica Habilitada, de 13/12/2012, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 13/10/2012, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.*

*Sin embargo, en el Boletín del Registro Mercantil se publicó en fecha 02/10/2012 la disolución de la citada entidad. De acuerdo con el artículo 4 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, la dirección electrónica habilitada tendrá vigencia indefinida, excepto, entre otros, en el supuesto de extinción de la personalidad jurídica.*

*Por lo expuesto, no se considera válida la citada notificación efectuada a dicha dirección electrónica habilitada.*

4. En el seno del procedimiento de comprobación abierto con la notificación anterior (expediente 2012-...-...), se realizan actuaciones durante el año 2013 documentadas en diligencias de fecha 17 de enero, 28 de enero, 7 de febrero, 14 de mayo, 26 de julio, y 30 de julio. Dichas actuaciones son realizadas frente a **Z** únicamente.

5. En fecha 11 de enero de 2013, el órgano administrativo notifica al representante indirecto del importador, la entidad **X**, la existencia de procedimiento de comprobación abierto frente a aquel, de conformidad con el artículo 106 del RGAT, para que comparezca y aporte todos los datos y documentación que convenga a su derecho. Dicho procedimiento tiene un número diferente de expediente (2012-...-...), incluyéndose en el objeto ciertos DUAs de los incluidos en las comunicaciones de inicio citadas en los puntos 1 y 2 anteriores.

6. Se observa, por último, la existencia de una comunicación de inicio del expediente 2012-...-..., girada al importador, en la que se hace constar expresamente "Comunicación realizada exclusivamente a efectos informáticos", datando de fecha 25 de julio de 2013.

Como se ve, la confusión de la entidad **X** se deriva del hecho de que existe una comunicación a **Z**, efectuada en fecha 25 de julio de 2013, exclusivamente a efectos informáticos en procedimiento 2012-...-... Sin embargo y como se ha expuesto, la notificación de inicio del procedimiento al importador fue realizada en fecha 23 de noviembre de 2012, si bien esta se hizo en el marco de un número de expediente distinto, el 2012-...-... El hecho de que existan diferentes expedientes no debe obviar la realidad de la existencia de un procedimiento único, exigencia establecida por el artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, con un único objeto y un alcance determinado, si bien articulado a informáticamente a través de diferentes comunicaciones a los interesados en virtud de la diferencia de intereses en juego de cada uno de ellos.

Lo verdaderamente relevante es la notificación al importador, en primer lugar y en fecha 23 de noviembre de 2012, del inicio de un procedimiento de comprobación relativo a todos los DUAs en los que consta como deudor, los cuales pudieron ser presentados por diversos representantes, tanto directos como indirectos. Y, posteriormente, la notificación al recurrente **X** de la existencia de dicho procedimiento de comprobación en todos aquellos DUAs en los que tiene la consideración de codeudor conjuntamente con el importador, efectuada en fecha 11 de enero de 2013. En esas comunicaciones, se informa a los interesados acerca del objeto y alcance del procedimiento en todo aquello que les atañe, así como sus derechos y obligaciones en el curso del mismo, por lo que puede decirse sin duda que la Administración cumple con las normas establecidas al efecto. El hecho, por otro lado, de articularse informáticamente el procedimiento mediante dos números de expedientes distintos obedece únicamente a razones organizativas, siendo lo importante que en cada una de las comunicaciones, reiteramos, consta tanto el objeto como el alcance, en lo relativo exclusivamente a los DUAs respecto a los cuales cada uno de ellos tiene la consideración de codeudor, en cada una de aquellas.

Cuestión distinta es la alegación relativa a la ausencia de notificación del trámite de audiencia al representante, que este entiende como causa invalidante de las actuaciones. A este respecto, recordar que el artículo 106 del RGAT establece:

*“2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.*

*3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos”.*

Es decir, tras la notificación a cualquiera de los codeudores de la existencia de un procedimiento de comprobación respecto a otro, la cual es imperativa dado el punto 2 del citado precepto, la Administración únicamente estará obligada a notificar los restantes trámites a aquellos que hayan comparecido, incluidas las liquidaciones efectuadas, sin perjuicio de la obligación de notificar estas últimas a todos, tanto los que hayan comparecido como los que no. Esta apreciación es confirmada por la reciente resolución de este Tribunal de 23 de octubre de 2017 (00/05122/2017), 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, en la cual se fija claramente el siguiente criterio:

*“Son válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, siempre que quede acreditado que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido”.*

Dado que la entidad X, en calidad de representante indirecto del importador y codeudor de la deuda aduanera, no compareció en ningún momento en el curso de las actuaciones, habiéndosele notificado válidamente la existencia de las mismas, la ausencia de notificación de trámite de audiencia es ajustada a derecho.

Por lo anterior, se desestiman las presentes alegaciones.

### **Tercero.-**

En segundo lugar, alegan las recurrentes la errónea clasificación arancelaria de los productos en cuestión, debiendo estos clasificarse en la partida 8412.90.40.90, *“Partes de motores hidráulicos de los demás motores y máquinas motrices”.*

Por su parte, la Administración procede a clasificar las mercancías en la partida arancelaria 7304.31.20.20, *“Tubos sin soldadura, de sección circular, de hierro o acero sin alear, estirados o laminados en frío, de precisión, de diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm y con un valor de carbono equivalente (CEV) igualo inferior a 0,86”*, y en la partida 7304.51.81.20, *“Tubos sin soldadura, de sección circular, de los demás aceros aleados, estirados o laminados en frío, de precisión, de diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm y con un valor de carbono equivalente (CEV) igualo inferior a 0,86”.*

En este punto, los recurrentes aportan Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de junio de 2016 (rec. 592/2015), en la que el órgano judicial da la razón a la entidad Z en un asunto similar al actual, en el recurso presentado por esta frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía 41/093142013 y 41/09528/2013, de 29 de mayo de 2015.

El Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, recoge en su Anexo I la conocida como Nomenclatura Combinada (NC), que se basa en el Sistema Armonizado Mundial de Designación y Codificación de Mercancías, elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera (actualmente Organización Mundial de Aduanas). La Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), están recogidas en su Título I, Sección A. En lo que aquí interesa, disponen lo siguiente:

*“La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:*

*1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:*

*2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.*

*(...)*

*6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las notas de sección y de capítulo, salvo disposición en contrario.”.*

De lo anterior se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudirse a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía. Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Son aplicables a la cuestión debatida los Reglamentos (CE), de la Comisión, nº 861/2010, de 5 de octubre de 2010, y nº 1006/2011, de 27 de septiembre de 2011, por los que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, para los años 2011 y 2012, respectivamente.

En el caso que nos ocupa, la Administración incardina las mercancías en las siguientes partidas arancelarias:

*1. “7304-Tubos y perfiles huecos, de fundición:*

*-Los demás, de sección circular, de hierro o acero sin alear:*

*7304.31--Estirados o laminados en frío:*

*7304.31.20---De precisión:*

*7304.31.20.20---- De diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm y con un valor de carbono equivalente (CEV) igual o inferior a 0,86”.*

*2. “7304-Tubos y perfiles huecos, de fundición:*

*-Los demás, de sección circular, de los demás aceros aleados:*

*7304.51-- Estirados o laminados en frío:*

*---Los demás:*

*7304.51.81----De precisión.*

*7304.51.81.20----- De diámetro exterior inferior o igual a 406,4 mm y con un valor de carbono equivalente (CEV) igual o inferior a 0,86”.*

Siendo de aplicación, en ambos casos, una exención de derechos arancelarios a la importación.

A los efectos que aquí interesan, los productos son incardinados en la “Sección XV: Metales comunes y manufacturas de estos metales”, en cuya Nota de Sección 1.f) se establece que “1. Esta sección no comprende: (...) f) los artículos de la sección XVI (máquinas y aparatos; material eléctrico)”, que es precisamente la Sección que recoge las “partes de motores hidráulicos” que consideran los recurrentes que caracterizan los productos importados.

Por su parte las recurrentes, a pesar de no haber declarado en el momento del despacho a libre practica que la mercancía importada era una parte de un motor hidráulico, pretenden el aforamiento de los productos en la siguiente:

“8412-Los demás motores y máquinas motrices:

8412.90--Partes:

8412.90.40---De motores hidráulicos”.

Siendo de aplicación, en este caso, unos derechos arancelarios del 2,7% ad valorem.

Partida que se encuentra incluida en la “Sección XVI: Máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imágenes y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos”, en cuyas Notas de Sección se establece expresamente lo siguiente:

“1. Esta sección no comprende: (...) h) los tubos de perforación (partida 7304)”.

(...)

2. Salvo lo dispuesto en la nota 1 de esta sección y en la nota 1 de los capítulos 84 y 85, las partes de máquinas (excepto las partes de los artículos comprendidos en las partidas 8484, 8544, 8545, 8546 u 8547) se clasifican de acuerdo con las siguientes reglas:

a) las partes que consistan en artículos de cualquier partida de los capítulos 84 u 85 (excepto las partidas 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8487, 8503, 8522, 8529, 8538 y 8548) se clasifican en dicha partida cualquiera que sea la máquina a la que estén destinadas;

b) cuando sean identificables como destinadas, exclusiva o principalmente, a una determinada máquina o a varias máquinas de una misma partida (incluso de las partidas 8479 u 8543), las partes, excepto las citadas en el párrafo precedente, se clasifican en la partida correspondiente a esta o a estas máquinas o, según los casos, en las partidas 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 u 8538; sin embargo, las partes destinadas principalmente tanto a los artículos de la partida 8517 como a los de las partidas 8525 a 8528 se clasifican en la partida 8517;

c) las demás partes se clasifican en las partidas 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 u 8538, según los casos, o, en su defecto, en las partidas 8487 u 8548.

3. Salvo disposiciones en contrario, las combinaciones de máquinas de diferentes clases destinadas a funcionar conjuntamente y que formen un solo cuerpo, así como las máquinas concebidas para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, se clasifican según la función principal que caracterice al conjunto.

(...)

Para la aplicación de las notas que preceden, la denominación «máquinas» abarca a las máquinas, aparatos, dispositivos, artefactos y materiales diversos citados en las partidas de los capítulos 84 u 85”.

En esta materia es donde la práctica totalidad de las sentencias aportadas en escrito de alegaciones complementarias inciden a la hora de estimar las pretensiones de la parte recurrente, al decidir la clasificación de los productos en la partida 8412. Así por ejemplo, en la Sentencia de 23 de junio de 2016 (rec. 592/2015), el fundamento de derecho sexto recoge lo siguiente:

*“Sentado lo anterior es indiscutido que la mercancía importada presenta las características técnicas definidas en el código TARIC 7304312020; resultando asimismo de la nota explicativa acabada de transcribir que puede utilizarse para la fabricación de máquinas o partes de éstas sin que ello impida su clasificación arancelaria en el referido epígrafe.*

*Sin embargo, a nuestro entender, lo relevante es que el material en cuestión se utiliza para la fabricación de motores hidráulicos rectilíneos como parte de éstos, según pone de manifiesto el informe elaborado por el Grupo de Metalurgia e Ingeniería de los Materiales de la Escuela de Ingeniería de Sevilla aportado (...). Esto es, a través de su transformación acorde con la norma ISO 4394/1 estos tubos adquirieron la condición de camisa para la fabricación de esos motores, poniendo de relieve tanto las órdenes de compra, como las facturas comerciales, conocimientos de embarque y certificados de origen, que lo adquirido e importado fueron precisamente camisas para cilindros hidráulicos. (...).*

*Siendo esto así consideramos, de conformidad con lo sostenido por la parte actora, que la clasificación arancelaria más correcta es la correspondiente al código 8412904090 (...).”*

En relación a esta cuestión, si bien es cierto que en ocasiones anteriores los Tribunales de Justicia han venido dando la razón a las recurrentes, lo cierto es que en esta ocasión todos los elementos de prueba aportados en los expedientes conducen a concluir el ajuste a derecho de la clasificación realizada por la Administración, constituyendo los documentos presentados por la importadora junto con los declaraciones (facturas comerciales, conocimientos de embarque, certificados de origen, etc.) los únicos que sostienen su postura.

Así por ejemplo, en las facturas comerciales expedidas por las exportadoras **P... LTD y T...**, y en los conocimientos de embarque, consta la denominación “Hydraulic cylinder tubes”, y en los certificados de origen expedidos por la autoridad competente de la República de Singapur, la denominación “Hydraulic cylinder barrel”. Sin embargo, es necesario realizar dos observaciones respecto a la cualidad probatoria de los mismos. En primer lugar, y en relación a las facturas comerciales y los conocimientos de embarque, estos son documentos privados, los cuales son expedidos conforme a las especificaciones dadas por los exportadores de las mercancías. Y en segundo lugar, si bien los certificados de origen son documentos públicos expedidos por autoridad competente, la veracidad de su contenido, en este caso concreto, es más que dudosa, por las razones que se expondrán en el fundamento de derecho siguiente.

En el otro lado, y sosteniendo los razonamientos administrativos encaminados a aforar las mercancías en las partidas 7304.31.20.20 y 7304.51.81.20, son incorporados al expediente los siguientes documentos que acompañan a las declaraciones:

- Documentos de Vigilancia expedidos por la Dirección General de Comercio e Inversiones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, al amparo de lo establecido en el Reglamento (CE) 2845/98 de la Comisión, de 22 de diciembre de 1998, por el que se introduce una vigilancia comunitaria previa de las importaciones de determinados productos siderúrgicos regulados por los Tratados CECA y CE y originarios de determinados terceros países, en los cuales se designan las mercancías como *“Tubos y perfiles huecos sin soldadura de sección de hierro o acero sin alear. (...).”*

- Diversos análisis del Laboratorio Central de Aduanas e Impuestos Especiales del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT (DUAs 11ES..., 11ES..., 11ES..., 11ES... y 12ES... en los cuales se describen las mercancías importadas como *“Un tubo (...). A efectos de su clasificación arancelaria presenta los caracteres de los tubos sin soldadura, para usos de precisión, obtenido por estirado en frío con un diámetro inferior a 168,3mm, con sección circular, con un valor de carbono equivalente (CEV) igualo inferior a 0,86 según la fórmula y el análisis químico dellnstnu10 Intemacional de la Soldadura (IIW).”*

- Diversas Diligencias de Reconocimiento Físico de Mercancías emitidas por las autoridades aduaneras españolas (12ES..., 11ES..., 11ES..., 11ES..., y 11ES...), en las cuales se califican las mercancías como *“Tubos de acero”*, y en las cuales la importadora presta su conformidad.

Acerca de los análisis de laboratorio realizados sobre las mercancías, la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, establece el procedimiento para la realización de los análisis por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales de las mercancías objeto de tráfico exterior, así como de las sometidas a la normativa de los Impuestos Especiales. En el apartado 3 del precepto Tercero, dispone: *“Si el interesado no estuviere conforme con el dictamen analítico emitido por el Laboratorio podrá solicitar en el plazo de un mes, a contar de su notificación, de manera motivada, con*

*incorporación de cuanta información justificativa disponga al efecto, la práctica de un segundo análisis ante los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales que dispusieron la realización del primero; en su formulación, el interesado podrá solicitar que el segundo análisis se lleve a cabo en su presencia, o ante representante con poder expreso otorgado al respecto”, continuando los apartados 4 y 5 que “Será órgano competente para la práctica del segundo análisis el Laboratorio Central de Aduanas e Impuestos Especiales. A tal efecto, los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales remitirán la solicitud de segundo análisis y la documentación incorporada al referido Laboratorio Central, con el fin de que, a su vista, pueda el Director de dicho Centro autorizar su práctica o, por el contrario, denegarla. La denegación, que deberá ser motivada, como consistente en acto de mero trámite no será susceptible de recurso alguno, sin perjuicio de que la cuestión pueda ser reproducida por el interesado ante la instancia que corresponda, según el caso, una vez sea notificado el acto de resolución del procedimiento administrativo en cuyo curso se hubiera practicado la determinación considerada”.*

No consta ninguna solicitud de segundo análisis por parte de los interesados en las importaciones de referencia, por lo que la presunción de certeza emanante del dictamen técnico emitido por el Laboratorio Central de aduanas en modo alguno ha sido desvirtuado. Esta cuestión ha sido abordada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de junio de 2013 (recurso de casación 3940/2011), en la que se señala lo siguiente:

*“4. Así pues, el dictamen emitido se corresponde con el resultado de los ensayos analíticos realizados sobre las muestras tomadas. Y la parte actora cuestiona el resultado de la valoración organoléptica realizada ante la ausencia en el dictamen de las determinaciones que condujeron a la valoración realizada. Sin embargo, dichas determinaciones corresponden a los procedimientos técnicos de desarrollo de los ensayos analíticos, cuya incorporación al expediente [ art. 55 Ley 29/1998 ] o al proceso en período probatorio [art. 60, ídem], no ha interesado, como tampoco solicitó la realización de un segundo análisis en el procedimiento de gestión correspondiente, quedando desprovisto con ello de fundamento el motivo de impugnación de que se trata, al prevalecer la presunción iuris tantum de legalidad de que goza el acto administrativo impugnado [ art. 57.1, Ley 30/1992 ]”*

Se debe hacer constar que este criterio ya ha sido asumido por este Tribunal Económico - administrativo Central en su resolución de 25 de octubre de 2018 (REG: 00/8977/2015)

En segundo lugar, los reconocimientos físicos realizados sobre las mercancías fueron plasmados en diligencias, suscritas tanto por funcionario público como por el interesado o representante autorizado, dando este conformidad al contenido de aquellas. Sobre este particular, el artículo 107 de la Ley General Tributaria establece lo siguiente:

*“1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.*

*2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”.*

Y, por último, respecto a los Documentos de Vigilancia expedidos por la Dirección General de Comercio e Inversiones, el Reglamento (CE) 2845/98, al amparo del cual se expiden, establece en su artículo 2 lo siguiente:

*“1. El despacho a libre práctica en la Comunidad de los productos mencionados en el artículo 1 estará sujeto a la presentación de un documento de vigilancia expedido por las autoridades competentes de un Estado miembro. (...).*

*3. El documento de vigilancia expedido por una de las autoridades del anexo II ser válido en toda la Comunidad.*

*4. El documento de vigilancia se presentará mediante un formulario conforme al modelo que figura en el anexo I del Reglamento (CE) 3285/95. La solicitud del importador deberá incluir los siguientes datos:*

(...)

d) una descripción de los productos que incluya:

- su denominación comercial,

- el código de la nomenclatura combinada (NC), (...)."

Por tanto, se trata de documentos públicos expedidos por autoridad competente (artículo 1216 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, y artículo 317 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), conforme a las especificaciones dadas por la entidad importadora, en este caso la recurrente, por lo que hacen prueba de la validez de su contenido (artículos 1218 del Código Civil, y artículo 319 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

Todo lo anterior, por tanto, conduce a considerar de una manera clara que las mercancías importadas se trataban de "tubos de hierro o acero", y no de "camisas de cilindro", no habiendo desvirtuado las recurrentes en modo alguno las conclusiones alcanzadas por la Inspección, que como se ha visto son rotundas.

Por tanto, se desestima la alegación presente.

#### Cuarto.-

En tercer lugar, impugnan las recurrentes el acuerdo por estar disconformes con el origen atribuido por la Administración a las mercancías, al ser las pruebas incorporadas por esta insuficientes para otorgar a los productos importados origen República Popular de China.

La Administración, sobre el particular, realiza dos grupos de argumentaciones para inferir dicho origen chino a las mercancías importadas:

1. Los certificados que acreditan el origen indio de las mercancías no cumplen con lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento (CE) 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante, Disposiciones de Aplicación), puesto que no son expedidos "(...) por un organismo que esté facultado a tal fin por el país donde se expide, sino también que ofrezca las garantías necesarias y un organismo de Singapur, como la Cámara de Comercio, NO puede ofrecer las garantías necesarias para certificar el origen de una supuesta materia prima obtenida en India (...)". Por otro lado, el obligado tributario manifestó que "(...) los tubos eran sometidos a una serie de operaciones de transformación en China, transformación sustancial que, en virtud del art. 24 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento del Consejo 2913/1992, atribuiría el origen China a las mercancías".

2. En segundo lugar, es utilizado un escrito recibido de la Embajada de la India en Bruselas, de fecha 19 de junio de 2012, que la Administración extracta y explica del siguiente modo:

"(...) se indica que **R...LTD. (R)** no es fabricante de tubos de acero en India y que **R** nunca ha exportado tubos de acero sin soldadura en ninguna ocasión a China o a España.

Se añade en el citado escrito que el Sr. **Ax...**, director, que gestiona las exportaciones e importaciones de **R**, declaró que se había reunido con un Sr. **Fx**, de nacionalidad española, propietario de **T... y N, España**, en una exposición en la Mece Dusseldorf, Alemania, en 2010 y que el Sr. **Fx** le preguntó si él podía reexportar mercancías desde India, que serían enviadas por el Sr. **Fx** desde China, a lo que él (el Sr. **Ax...**) accedió, aunque en realidad tales exportaciones nunca tuvieron lugar; el Sr. **Ax...** admitió haber enviado once grupos de documentos originales, como certificados de origen obtenidos de la Indian Merchant Chamber (IMC), facturas y packing lists en nombre de **T... y N**, al Sr. **Fx**. El Sr. **Ax...** también aceptó el hecho de que había obtenido los certificados de origen mediante la presentación de documentos falsos, como packing lists y facturas. Las investigaciones llevadas a cabo con la IMC confirmaron que los certificados de origen fueron en realidad emitidos por ellos basándose en la factura y packing list presentados por **R**, y que IMC no verifica las instalaciones de fabricación o las mercancías que van a exportarse.

*En relación con las menciones que el citado escrito de la Embajada de la India en Bruselas hace a "N" y "Sr. Fx" de acuerdo con los antecedentes e información disponible, debe entenderse que cuando el escrito de la Embajada de la India en Bruselas hace referencia a "N" se está refiriendo en realidad a la entidad NV SL, vinculada con Z Import & Export SL, y que cuando hace referencia al "Sr. Fx" se está refiriendo en realidad a D. Fx..., apoderado solidario de la citada NV, SL, desde 25/06/2004, y administrador de Z Import & Export SL.*

*En efecto, debe tenerse en cuenta que, en las importaciones realizadas en España desde el ejercicio 2010, la citada T... figura como proveedor de tres empresas, dos de las cuales son NV SL y Z Import & Export SL. Estas dos entidades están vinculadas dado que, como se ha indicado, D. Fx..., es apoderado solidario de la citada NV, SL, desde 25/06/2004, e hijo de la administradora de dicha entidad, así como administrador de Z Import & Export SL.*

*En cualquier caso, de acuerdo con el citado escrito de la Embajada de la India en Bruselas queda claro que el Sr. Ax..., director de la citada empresa R...Ltd., admitió haber enviado documentos originales, como certificados de origen obtenidos de la Indian Merchant Chamber (IMC), facturas y packing lists en nombre de T... y N, al propietario de dichas empresas, aceptando el hecho de que había obtenido los certificados de origen mediante la presentación de documentos falsos, como packing lists y facturas.*

*Por tanto, el escrito recibido de la Embajada de la India en Bruselas constituye un poderoso indicio de la operativa del obligado tributario en relación con las mercancías importadas y que no es otra que declarar las mercancías en una partida arancelaria incorrecta y simular el origen de las mismas para aparentar un origen indio cuando en realidad son originarias de China y ello con la única finalidad de evitar la aplicación del Antidumping que grava la importación de determinadas mercancías originarias de china, como es el caso de los tubos importados".*

Por su parte las reclamantes argumentan, en relación a la imposibilidad por parte del organismo de Singapur de emitir los certificados de origen examinados, que dicha afirmación está carente de fundamento, por cuanto ni las normas aduaneras comunitarias, ni las normas sobre emisión de certificados de origen de la República de Singapur, prohíben dicho proceder. En segundo lugar, respecto al escrito de la Embajada de la India en Bruselas aportado por la Inspección, lo estima carente de validez, pues se refiere a hechos no probados en el procedimiento y que no tienen nada que ver con él.

Por un lado, el segundo argumento ha de ser aceptado, puesto que en los documentos que amparan las importaciones analizadas (DUAs de importación, conocimientos de embarque, certificados de origen, etc.), no aparece en ningún momento la entidad fabricante a que hace referencia el escrito aludido, desconociéndose por completo los hechos que menciona, así como el procedimiento en el marco del cual fueron recabadas las informaciones referidas, por lo que no puede tenerse en cuenta dicho medio de prueba para acreditar la realidad sostenida por la Inspección.

En segundo lugar, aciertan también las reclamantes al asegurar que el artículo 47 de las Disposiciones de Aplicación permiten la práctica que ellos sostienen, como es la posibilidad de que un país distinto de aquel del cual son originarias las mercancías, expidan certificados de origen acreditativos de ello:

*"Cuando el origen de una mercancía se justifique o deba justificarse en el momento de su importación mediante la presentación de un certificado de origen, este certificado deberá responder a las condiciones siguientes:*

*a) haber sido expedido por una autoridad o por un organismo que ofrezca las garantías necesarias y esté debidamente facultado a tal fin por el país donde se expide; (...)"*

Esta última referencia, objeto de la controversia, se refiere a que debe existir un organismo debidamente facultado en el país emisor del certificado, que no necesariamente debe coincidir con el país de origen de la mercancía, por lo que en principio un certificado expedido por un organismo radicado en Singapur puede dar fe del origen indio de una mercancía determinada, siempre que se cumplan todos los condicionantes recogidos en ese artículo. La Inspección, en este punto, objeta que sería plausible la expedición de los certificados en estas condiciones siempre y cuando las mercancías o bien fueran originarias de Singapur, o bien partieran de este país, pues en estos casos el control físico sobre las mismas es posible. Lo que no admite, sin embargo, es que un organismo de dicho territorio emita certificado de origen cuando las mercancías parten de un tercer país directamente a la Comunidad, sin tocar aquel, como es el caso. A esta objeción, no obstante, se ha de responder que, en relación con la acreditación del origen no preferencial de mercancías distintas de productos agrícolas, en ningún punto de la normativa comunitaria se impide dicha posibilidad, siempre y cuando las normas de emisión de

certificados del país emisor lo prevean. Y aquí, según las pruebas aportadas por las reclamantes, existe dicha posibilidad, puesto que de la comprobación de tal normativa se observan tres supuestos en los cuales la Cámara de Comercio Internacional de Singapur puede expedir certificados de origen:

1. Para mercancías originarias (“localmente manufacturadas”) de Singapur.
2. Para mercancías reexportadas desde Singapur, originarias de terceros países.
3. Para mercancías originarias de terceros países, embarcadas directamente desde un segundo país a un tercero.

Este tercer supuesto es el coincidente con el caso actual, puesto que las mercancías objeto de comprobación, originarias de India, fueron transportadas directamente desde China hasta España. Por tanto, la simple objeción realizada por la Administración respecto a dicha posibilidad ha de censurarse, pues se ha visto que es factible.

La única opción de rechazar los certificados de origen aportados es un incumplimiento de los restantes condicionantes establecidos en el artículo 47 de las Disposiciones de Aplicación:

*“b) contener todas las indicaciones necesarias para la identificación de la mercancía a la que se refiera, y en particular:*

- *el número, la naturaleza, las marcas y numeración de los bultos,*
- *la naturaleza de la mercancía,*
- *los pesos bruto y neto de la mercancía; no obstante, esta indicación podrá sustituirse por otras, como el número o el volumen, cuando la mercancía esté sujeta a cambios apreciables de peso durante el transporte, o cuando no pueda determinarse su peso, o cuando se identifique normalmente mediante tales otras indicaciones,*
- *el nombre del expedidor;*

*c) certificar sin ambigüedad que la mercancía a la que se refiera es originaria de un país determinado”.*

Pues bien, todos los certificados de origen que amparan las importaciones de referencia cumplen los requisitos mencionados excepto uno, como es la descripción de la naturaleza de las mercancías, ya que consignan en todas las ocasiones “Hydraulic cylinder barrel” o “Hydraulic cylinder tubes”, es decir, camisas de cilindros hidráulicos, que es precisamente la caracterización que se ha rechazado en el fundamento de derecho anterior. Por ello, y a pesar de aceptarse la legitimidad del órgano emisor para expedir los mismos, han de rechazarse como justificativos del origen de las mercancías, por no cumplir con las condiciones del artículo 47 del Reglamento 2454/1993. Es conveniente precisar que la normativa comunitaria concede un régimen muy flexible de justificación del origen no preferencial, si se compara con el establecido para la justificación del origen preferencial, e incluso con las particularidades previstas para productos agrícolas no preferenciales, por lo que es razonable exigir el cumplimiento del mínimo establecido en el apartado b) del artículo 47, el cual en este caso no es observado.

Por ello, se desestiman las pretensiones de las reclamantes en este punto.

#### **Quinto.-**

Alegan las reclamantes que se ha producido la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza mutua, basando su alegación en la circunstancia de que los DUA liquidados fueron objeto de comprobación documental por la Aduana previamente sin que se formulase objeción alguna sobre el origen de las mercancías. Entiende la reclamante que si la autoridad aduanera, en el momento del despacho, ya tenía sospechas acerca de la falsedad de los certificados de origen o la clasificación arancelaria, debió haber comprobado todo en su momento.

Al respecto, se ha de señalar que de acuerdo con el artículo 78 del Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, las autoridades aduaneras están facultadas para la revisión de las declaraciones presentadas ante la Aduana.

Señala el citado artículo lo siguiente:

*"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".*

La Administración aduanera cuenta, por tanto, con la facultad de revisar a posteriori las declaraciones presentadas ante la misma, de modo que si de dicha revisión resulta 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, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación. Este derecho no decae en aquellos supuestos en los que, previamente a la concesión del levante de la mercancía, se haya llevado a cabo un examen documental de la declaración de importación y los documentos adjuntos a la misma. Así lo pone de manifiesto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 9 de marzo de 2006, asunto C-293/04, al señalar:

*"33 El deudor de los derechos no puede basar su confianza legítima en cuanto a la validez de los certificados EUR.1 en el hecho de su aceptación inicial por las autoridades aduaneras de un Estado miembro, habida cuenta de que la misión de tales servicios en el marco de la primera aceptación de las declaraciones no supone obstáculo alguno para el ejercicio de controles ulteriores (sentencia Faroe Seafood y otros, antes citada, apartado 93)."*

Dicho criterio es aplicado asimismo por la jurisprudencia interna, tal y como se pone de manifiesto en las sentencias de la Audiencia Nacional, de 3 de noviembre de 2008 y 16 de mayo de 2011, en las que se indica lo siguiente:

*"El sistema de importación, se ha reducido a un control formal de la documentación que acompaña y ampara la mercancía que se importa, y que está sometida al cumplimiento de una serie de requisitos formales, de manera que cuando aparentemente la documentación es auténtica, y comprobada que la mercadería documentada es la que realmente se importa, no existe motivo alguno para denegar el levante de los bienes importados.*

*Por tanto, cuando aparece que se aportan los DUAS, los conocimientos de embarque correspondientes, la identificación de los contenedores en donde se portan las mercancías, las facturas y los certificados internacionales que justifican el origen de la mercancía, no existe impedimento aparente para permitir la entrada de la mercancía en el país.*

*De todas formas, como las formalidades exigidas deben coincidir con la realidad, se reserva a la autoridad aduanera el derecho a revisar la declaración tras el levante, bien de oficio, bien a instancia del declarante, y es entonces, 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 ha 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.*

*Con la actuación de las autoridades aduaneras al realizar las comprobaciones a posteriori, no se está conculcando el principio de seguridad jurídica, si no que se está ejerciendo el derecho que le reconoce el citado artículo 78 del Código Aduanero Comunitario, pues no puede alegarse la existencia de tal infracción, cuando se pretende amparar una situación ilegal o antijurídica, pues aun en estos casos, se llega a proteger tal situación, cuando se dejan prescribir las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones aduaneras".*

En definitiva, las liquidaciones practicadas por la Administración en el momento del despacho aduanero tienen la consideración de provisionales, pudiendo ser revisadas posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 78 del Código Aduanero Comunitario, ya reproducido, sin que dicha revisión implique la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza mutua.

Por ello, se desestiman las alegaciones vertidas en este punto.

#### **Sexto.-**

Consideran, por último, que no procede la contracción a posteriori por concurrir los requisitos para la aplicación del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario. A juicio de las interesadas, en el presente supuesto las autoridades aduaneras españolas han incurrido en error porque los documentos de origen fueron aceptados por la aduana de despacho sin realizar objeción alguna al respecto.

Establece el artículo 220.2.b) del Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario:

*“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:*

*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. (...)”*

Por tanto, de acuerdo el artículo 220.2.b) del Código Aduanero, las autoridades competentes no procederán a recaudar a posteriori derechos de importación cuando concurren 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 el error cometido por éstas sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe y, por último, que dicho sujeto haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana.

Pues bien, los requisitos que más manifiestamente se incumplen son el segundo y el tercero, ya que la importadora no actúa de buena fe e incumple la normativa aduanera en relación con su declaración de manera palmaria. Ello se muestra evidente si observamos las discrepancias entre los documentos comerciales y de transporte y las propias declaraciones, pues en aquellos se consigna expresamente que las mercancías son “camisas de cilindros”, mientras que en las declaraciones, para obtener una rebaja en la tributación por derechos arancelarios, se declaran aquellas como “tubos”. Y no es hasta que la administración regulariza la importaciones por derechos antidumping, que la importadora pretende la incardinación de las mercancías en la partida correspondiente a las “camisas”, pues si bien los derechos arancelarios son más elevados, no quedan sujetas a derechos antidumping.

Es decir, es patente tanto el conocimiento del operador de un hipotético error por parte de las autoridades aduaneras, como la actuación de aquel carente de las más mínimas exigencias de buena fe, por lo que la contracción a posteriori de la deuda aduanera realizada por la Administración es correcta.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones de las reclamantes en este punto, confirmándose los actos administrativos impugnados.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en SALA, en las presentes reclamaciones,

#### **ACUERDA**

**desestimarlas**, confirmando los actos administrativos impugnados.

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