

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084686

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de diciembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 533/2019

SUMARIO:

Deuda aduanera. Valor en aduana de las mercancías. *Determinación de la deuda aduanera en controles a posteriori de las declaraciones.* Si bien en este caso el contribuyente no niega su condición de codeudor de los derechos contenidos en el DUA en virtud del art. 201 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) -en adelante CAC-, únicamente lo circunscribe a aquella originada en el momento de admisión de la declaración de que se trae, pero no a un momento posterior, como es aquel en el que, con base en el art. 78.3 del CAC, la autoridad aduanera comprueba a posteriori las declaraciones en aduana.

Conviene aclarar la confusión conceptual en el planteamiento del contribuyente, pues el art. 78.3 del CAC lo único que permite es la realización de controles a posteriori de las declaraciones presentadas en su momento, así como las condiciones básicas que permitan su realización, pero no fija ni la causa del origen de la deuda aduanera, ni momento alguno de su nacimiento. Es decir, la determinación de una deuda aduanera en virtud de un control a posteriori no implica la modificación del origen de la misma (el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación), ni el momento de su nacimiento (el momento de la admisión de la declaración en aduana), extremos fijados en el art. 201 del CAC, y no en aquel. Por ello mismo, los deudores de dicha deuda determinada con posterioridad seguirán siendo los fijados en el art. 201: el declarante y, en caso de representación indirecta, la persona por cuya cuenta se haga la declaración (el importador, en este caso), los cuales concurren de manera solidaria en la misma de acuerdo a lo dispuesto en el art. 213 del CAC.

De acuerdo con el citado art. 78 del CAC, la autoridad aduanera cuenta 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, aquella adoptará 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, o se haya realizado un reconocimiento físico sobre las mercancías.

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 art. 78 del CAC sin que dicha revisión implique la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza mutua. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 29, 30, 31, 78, 201, 213, 217, 218, 220, 221, 236 y 239.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 181.bis, 871, 872 y 876.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de junio de 2018, número 28/25122/2014 que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado el 22 de septiembre de 2014 por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta de disconformidad A02-...1, correspondiente al concepto tributario "Tarifa Exterior Comunidad" y ejercicios 2011 y 2012, de la que resulta una cantidad a ingresar de ... euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31/01/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 18/08/2018 contra la resolución económico administrativa citada en el encabezamiento.

Segundo.

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 QR S.L.U. (en adelante, QR), referente al concepto señalado en cabecera, ejercicios 2011 y 2012, que finalizó con el acuerdo de liquidación de fecha 22 de septiembre de 2014, y en el cual se regularizaba una deuda tributaria de ... euros.

Tercero.

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 reclamante, XZ S.A., la existencia del procedimiento abierto frente a QR.

Cuarto.

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

I. La propuesta de liquidación, de fecha 3 de abril de 2014, traía causa de la importación, por parte de QR SLU, de productos de diversas partidas arancelarias de los capítulos de la nomenclatura combinada 61, 62 y 64 procedentes de China. En dicha propuesta, la Inspección motiva dudas fundadas acerca del valor en aduana de los productos importados mediante los DUAs comprobados, el cual resulta ser sensiblemente inferior al declarado para importaciones de similares características, de productos con idéntica clasificación arancelaria, mismo país de origen, y momentos temporales próximos al de las operaciones de referencia.

II. De acuerdo con el artículo 181 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, 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 (DACAC, en lo sucesivo), la Inspección rechaza el valor de transacción como método de cálculo de dicho valor en aduana, al no considerar que se corresponda con el precio efectivamente pagado o por pagar definido en el artículo 29 del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (CAC, en adelante), determinando el mismo de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 del mismo texto legal.

Por tanto, se regularizan los derechos arancelarios correspondientes al mayor valor alcanzado.

III. Tras el oportuno trámite de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta, en fecha 22 de septiembre de 2014 se dicta liquidación tributaria confirmando la propuesta inspectora, con notificación a XZ S.A. el mismo día.

Quinto.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la entidad XZ S.A. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, registrada con número R.G.: 28/25122/2014. En el escrito de alegaciones, presentado tras la concesión del oportuno trámite, se argumentaba lo siguiente:

* Ausencia de responsabilidad del representante indirecto respecto de las actuaciones realizadas a posteriori fuera del recinto aduanero.

* Improcedencia de la contracción y recaudación a posteriori de la deuda tributaria al incumplirse lo previsto en los artículos 217, 218 y 220 del CAC.

* Rechaza la aplicación de métodos subsidiarios de valoración al considerar que, conforme a lo establecido en el artículo 181 bis de las DACAC no están debidamente fundamentadas las dudas de la Administración, invistiéndose la carga de la prueba y vulnerando su derecho de defensa.

* Que el precio medio ponderado aplicado no es una prueba contundente del valor al depender de distintas cuestiones como serían el número de unidades, la calidad, el prestigio comercial y la existencia de una marca o fábrica de comercio, así como los regímenes aduaneros considerados.

El TEAR resolvió la reclamación el 28 de junio de 2018 desestimando todas y cada una de las pretensiones de la reclamante.

Sexto.

Contra la desestimación del Tribunal Regional, procedió a interponer recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central el 18 de agosto de 2018, que fue registrado con número R.G.: 00/355/2019, alegando lo siguiente:

* Infracción de lo dispuesto en los artículos 29 a 31 del Código Aduanero Comunitario, al determinarse por la Administración un valor en aduana arbitrario, carente de fundamentación, lo que asimismo genera indefensión.

* Inexistencia de responsabilidad de la entidad XZ S.A. respecto de las actuaciones tributarias realizadas fuera del recinto aduanero.

* Improcedencia de la contracción de la deuda tributaria a posteriori efectuada por la Administración.

* Infracción de lo dispuesto en el artículo 218.2 del Código Aduanero Comunitario en relación con el artículo 217 del mismo texto legal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la resolución económico-administrativa citada en el encabezamiento.

Tercero.

Alega en primer lugar la recurrente indefensión por considerar que la Administración determina un valor en aduana arbitrario, carente de fundamentación. Manifiesta que en ningún momento la Administración señala cuáles son esas dudas acerca del valor declarado y en qué indicios o pruebas se fundamentan para iniciar las actuaciones inspectoras.

Todo lo anterior le lleva a considerar que se han infringido los artículos 29 a 31 del Código Aduanero Comunitario.

Al valor en aduana se refiere el artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, señalando lo siguiente:

"El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que:

a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que:

- impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad,
- limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o
- no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración;

c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del artículo 32; y

d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2."

Por su parte, el artículo 30 del Código Aduanero comunitario regula los métodos de valoración secundarios, indicando al respecto lo que sigue:

"1. Cuando no se pueda determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberá aplicarse lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado 2 de forma sucesiva, en ese orden hasta la primera de ellas que permita determinar dicho valor, salvo que deba invertirse el orden de aplicación de las letras c) y d) a petición del declarante. Sólo cuando el valor en aduana no se pueda determinar aplicando lo dispuesto en una letra dada se podrá aplicar la letra siguiente, según el orden establecido en el presente apartado.

2. Los valores en aduana determinados en aplicación del presente artículo serán los siguientes:

a) valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a éste;

b) valor de transacción de mercancías similares, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano;

c) valor basado en el precio unitario al que se venda en la Comunidad la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores;

d) valor calculado, igual a la suma:

- del coste o el valor de los materiales y de las operaciones de fabricación o de otro tipo efectuadas para producir las mercancías importadas;

- de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Comunidad;

- del coste o del valor de los elementos enumerados en la letra e) del apartado 1 del artículo 32.

3. Las condiciones adicionales y las disposiciones de aplicación del apartado 2 anterior se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité".

Finalmente, el artículo 31 del citado Código contempla el denominado método del último recurso, estableciendo lo siguiente:

"1. Si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30, se determinará basándose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales:

- del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;

- del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;

- y de las disposiciones del presente capítulo.

2. El valor en aduana determinado según el apartado 1 no se basará en:

a) el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma;

b) un sistema que prevea, a efectos aduaneros, la aceptación del valor más alto entre dos posibles;

c) el precio de mercancías en el mercado del país de exportación;

d) un coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares conforme a la letra d) del apartado 2 del artículo 30;

e) precios de exportación a un país no comprendido en el territorio aduanero de la Comunidad;

f) valores en aduana mínimos; o

g) valores arbitrarios o ficticios".

De lo dispuesto en los artículos precedentes resulta que la fijación del valor en aduana se realizará atendiendo al precio pagado o por pagar por las mercancías vendidas con destino a la exportación al territorio de la Unión.

No obstante, en aquellos supuestos en los que el valor en aduana no pueda determinarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 del Código Aduanero deberá acudirse a los métodos secundarios de valoración, que se aplicarán en el orden fijado en el artículo 30 del Código, de tal suerte sólo cuando se ha descartado motivadamente la posibilidad de utilizar el primero de los métodos será posible pasar al siguiente y así sucesivamente.

Finalmente, cuando aquellos métodos secundarios no puedan ser utilizados, el valor en aduana se fijará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del Código Aduanero, aplicando a estos efectos, los métodos contemplados en los artículos 29 y 30 del Código pero flexibilizando razonablemente los criterios dispuestos para la aplicación de los mismos.

Con respecto a la existencia de dudas fundadas para desechar el valor de transacción declarado y poder acudir a los medios secundarios de valoración se ha de tener presente lo señalado por este Tribunal en su resolución 00/00009/2017, de 19 de abril de 2018, dictada en unificación de criterio, en la que se señala lo siguiente:

"La declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, es decir, sobre el importe pagado o por pagar por las mercancías importadas, de modo que la persistencia de tal duda puede facultar a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la Unión Europea, y ello independientemente de que refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado. Todo ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 181 bis 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 o, tras la derogación de dicho Reglamento, en el artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión."

Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de fecha 16 de junio de 2016 (asunto C-291/15), habilita a la autoridad aduanera a no determinar el valor en aduana aplicando el valor de transacción, siempre y cuando tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos y documentos presentados, en los que se ha basado la determinación de aquel, concluyendo categóricamente lo siguiente:

"El artículo 181 bis 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, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 3254/94 de la Comisión, de 19 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una práctica de las autoridades aduaneras, como la analizada en el litigio principal, que consiste en calcular el valor en aduana de las mercancías importadas basándose en el valor de transacción de mercancías similares, método contemplado en el artículo 30 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, cuando el valor de transacción declarado se considera anormalmente bajo en relación con los precios de compra estadísticos medios aplicados en la importación de mercancías similares, y ello a pesar de que las autoridades aduaneras no refuten ni pongan de otro modo en cuestión la autenticidad de la factura y del certificado de transferencia presentados para justificar el precio efectivamente pagado por las mercancías importadas, y sin que el importador, en respuesta al requerimiento formulado en ese sentido por la autoridad aduanera, aporte pruebas o información adicionales para demostrar la exactitud del valor de transacción declarado de esas mercancías".

Por su parte, el artículo 181 bis 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 establece:

"1. Las autoridades aduaneras no estarán obligadas a determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, tomando como base el método del valor de transacción, si, con arreglo al procedimiento descrito en el apartado 2, no estuvieren convencidas, por albergar dudas fundadas, de que el valor declarado representa el importe total pagado o por pagar definido en el artículo 29 del Código.

2. Cuando las autoridades alberguen dudas en el sentido del apartado 1, podrán pedir informaciones complementarias con arreglo al apartado 4 del artículo 178. En caso de que dichas dudas persistan y antes de tomar una decisión definitiva, las autoridades aduaneras deberán informar a la persona interesada, por escrito si así se solicita, sobre los motivos en que se basan dichas dudas, ofreciéndosele una ocasión razonable para responder. La decisión definitiva, así como sus motivos, se comunicarán por escrito a la persona interesada".

En el presente caso, según manifiesta la Administración, el valor de transacción declarado dista de forma notable del valor declarado para mercancías con el mismo país de origen, China, cuya clasificación arancelaria es la misma a nivel de diez dígitos, cuyo tipo de declaración es asimismo IM, es decir, declaración de inclusión en cualquier régimen aduanero de mercancías procedentes de un tercer país, excluyéndose las declaraciones provisionales, cuyo régimen aduanero declarado es tendente al despacho a libre práctica, esto es, los regímenes aduaneros 40.00, 42.00 y 07.00, cuyo modo de transporte en frontera es también marítimo, eliminando de la muestra el 25% de las importaciones de mayor precio unitario como medida de ajuste de las mercancías de calidad o prestigio comercial superior y cuyo horizonte temporal es muy próximo al de referencia, en concreto, corresponde a los 6 meses anteriores al momento en el que se produce la importación, obteniendo los valores de referencia para cada código TARIC que constan en el acta.

En el acuerdo de liquidación, la Administración continúa motivando sus dudas más que fundadas sobre el valor en aduana declarado en los DUAS de importación, con base en los siguientes hechos:

* La empresa importadora ha realizado su actividad desde mayo del año 2010 hasta finales del año 2013. A partir de este ejercicio se ha comprobado que inicia su actividad con una operativa muy similar la empresa NP S.L.U., constituida por la administradora de QR S.L.U y en la que figura como administrador el padre de la anterior.

* Las compras se realizan a través de familiares en China, sin que existan catálogos que permitan contrastar la información sobre la mercancía importada.

* Existen dudas fundadas acerca de la fiabilidad de las facturas declaradas y de la consistencia de la información que contienen. Así:

o Facturas expedidas a la empresa obligada por distintos proveedores tienen un número con el mismo formato y parecen seguir un orden correlativo; asimismo tienen la misma firma pese a ser expedidas por distintas entidades.

o Respecto a las facturas expedidas por QM se observa que la numeración de las facturas no sigue un formato similar ni un orden correlativo.

o En ocasiones un mismo proveedor factura en euros y otras veces en dólares.

* Existen sobradas dudas fundadas respecto a la fiabilidad de la contabilidad aportada, habiéndose probado suficientemente que la contabilidad no refleja la situación real de la empresa. El propio asesor que ha comparecido en representación de la empresa la califica de "desastrosa" en sus alegaciones y llega a afirmar que "el saldo general de clientes y proveedores a lo mejor está bien, pero el detalle por clientes y proveedores, es disparatado". Así, entre otras circunstancias que afectan a la contabilidad:

o No se localizan determinados pagos a proveedores.

o Se ha comprobado que los saldos de proveedores no son reales por el uso de cuentas genéricas en la contabilidad y de "cuentas puente" como la cuenta ... (Caja proveedores China), cuyos movimientos además en ocasiones no implican que las cantidades se den de baja en la cuenta del proveedor correspondiente, dando lugar a saldos de proveedores incorrectos en la contabilidad de la empresa.

o La información proporcionada por las entidades bancarias no coincide en muchos casos con los apuntes contables de la empresa

o En consecuencia, la Inspección no tiene garantías de que se puedan comparar los datos de compras y pagos a proveedores con los precios declarados en los DUA de importación.

* Analizada la información suministrada por las entidades bancarias (modelo 171), se ha comprobado que los cobros en efectivo son superiores a las ventas declaradas por la empresa. Asimismo, se verifica que pagos como el alquiler del local de la empresa también se realizan en efectivo, con lo que se deteriora gravemente la posibilidad de comprobar la realidad de los pagos y cobros.

* A su vez, se ha verificado que los cobros que han dado lugar a imposiciones en efectivo y sobre los que la Inspección sí dispone de información, son considerablemente superiores a las ventas declaradas. La empresa, en sus alegaciones, no ha acreditado de ninguna forma las ventas reales, por lo que la Inspección tampoco puede valorar si el importe de las compras es coherente con las ventas realizadas.

* El importe de las ventas que realiza la empresa en los años comprobados es inferior al de las compras, esto supone que en el año 2012 la empresa no obtiene beneficios, objetivo básico de una actividad empresarial.

* Los valores declarados difieren sustancialmente de los valores habituales para este tipo de productos.

Entiende este Tribunal, que estos elementos, que fueron convenientemente comunicados en la diligencia de 24 de febrero de 2014, son suficientes para justificar la aplicación del citado artículo 181 bis de las DACAC, por lo que la pretendida falta de motivación alegada por la recurrente no tiene fundamento alguno.

Una vez acreditadas las dudas acerca de la inadecuación del valor de transacción como método de valoración de las mercancías en aduana, y toda vez que no se aporta por el operador documentación suficiente en plazo que justifique el mismo, la Inspección queda legitimada para descartar el artículo 29 del Código Aduanero, debiendo como siguiente medida justificar la inaplicación de los métodos de valoración del artículo 30.

En este sentido, la Administración descarta motivadamente la aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el artículo 30.2 del Código Aduanero, lo que lleva necesariamente a valorar las mercancías conforme al denominado método de "último recurso" del artículo 31, fijando un precio medio significativo a partir de la información objetiva disponible para las partidas arancelarias de las mercancías objeto de valoración.

Confirma este Tribunal, al igual que hace el Tribunal Regional, el criterio seguido por la Administración, considerando que es conforme a derecho recurrir al método del último recurso en el presente caso.

Cuarto.

En cuanto a que la recurrente desconoce si se han tomado en consideración importaciones ocurridas en un ámbito temporal cercano, si se trata de mercancías con origen en el mismo país, si efectivamente tienen la misma clasificación arancelaria, si se han excluido como se dice las declaraciones provisionales, y si efectivamente y como elemento de ajuste no se han incluido las mercancías de calidad o prestigio comercial superior.

La Inspección determina como criterio para el cálculo del valor en aduana de las mercancías importadas el precio medio obtenido a partir de las declaraciones de operaciones de importación de mercancías con el mismo país de origen; clasificación arancelaria idéntica a nivel de diez dígitos; considerando un umbral mínimo de peso de las partidas; cuyo régimen aduanero declarado es coincidente, así como su modo de transporte hasta frontera; eliminando de la muestra el 25% de las importaciones de mayor precio unitario; durante un intervalo de tiempo cercano a las operaciones; y utilizando exclusivamente datos reales de importaciones efectivamente realizadas en aduanas españolas.

Elementos y manera de proceder que, encajan perfectamente en el modo previsto en el Anexo 23 de las DACAC, que basa su metodología en partir del valor de transacción de mercancías similares, regulado en el artículo 30.2.b) del Código Aduanero, pero introduciendo un componente de flexibilización de los requisitos establecidos en este último, y que supone una concreción del método del "último recurso" previsto en el artículo 31 del citado Código.

La referencia al precio medio obtenido del tratamiento estadístico de DUAS de importación constituye un método de determinación de dicho valor que es, al mismo tiempo razonable en los términos del artículo 31.1 del Código aduanero, y compatible con los principios y disposiciones generales para el cálculo del valor en aduana. Por otro lado, no incurre en los supuestos contemplados en el artículo 31.2 b), g) y f) del citado Código, es decir, no toma el valor más alto entre dos posibles, sino el valor medio de muchos, y el citado precio, un valor en aduana medio así calculado sobre la base de estadísticas disponibles, no se puede calificar ni de mínimo, ni de arbitrario, ni de ficticio y, de suscitarse la duda sobre que para el cálculo del citado precio pudiera haberse tomado datos de DUAS aquejados del mismo vicio de infravalor, ello no redundaría sino en beneficio del importador.

De esta manera, considera este Tribunal que la Administración aplicó el método de último recurso adoptando criterios de flexibilidad razonable, siempre dentro de los límites establecidos por el artículo 31 del Código, y sobre la base de un estudio de los datos disponibles por la administración realizado por funcionarios con cualificación técnica dependientes de la AEAT, que aporta a la actuación de la Inspección el necesario auxilio pericial en requerido por la jurisprudencia para una correcta valoración de la mercancía a efectos de la determinación del valor en aduanas de la misma, debiendo desestimar la alegación planteada al respecto.

Es relevante citar en este punto lo señalado por este Tribunal en su resolución 00/02651/2019, de 24 de junio de 2020, dictada en unificación de criterio, en la que en relación con la fijación del valor en aduana conforme al método del último recurso contemplado en el artículo 31 del Código Aduanero Comunitario se señala lo siguiente:

QUINTO.- (...)

Por su parte, el Anexo 23 de las citadas Disposiciones de Aplicación, titulado "Notas Explicativas para el cálculo del valor en aduana", prevé en lo que atañe a la interpretación del artículo 31, apartado 1, del Código Aduanero, que "los métodos de valoración que hay que utilizar en virtud de [dicha disposición] deberán ser en principio los que definen el artículo 29 y el apartado 2 del artículo 30 [de este código]; pero se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales de métodos sería conforme a los objetivos y disposiciones del apartado 1 del artículo 31 [de dicho código]"

A tal efecto, el citado Anexo 23, señala, en relación con los posibles ajustes a practicar, lo siguiente:

"4. Cualquier ajuste que se efectúe a causa de diferencias de nivel comercial o de cantidad ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se base en la presentación de elementos de prueba que demuestren claramente que el ajuste es razonable y exacto, como por ejemplo, listas de precios vigentes referidas a niveles diferentes o a cantidades distintas. Así, si las mercancías importadas que se valoran consisten en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías idénticas o similares importadas, para las que existe un valor de transacción, se han vendido en cantidad de 500 unidades, y se reconoce que el vendedor concede rebajas por cantidad, el ajuste necesario se podrá realizar consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades, con tal de haberse comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la tarifa de precios es fidedigna. No obstante, si no existe tal criterio objetivo, no es apropiado determinar el valor en aduana según las disposiciones de las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 30."

De acuerdo con lo anterior, la fijación del valor en aduana por este método secundario, se realizará, con carácter general, sobre la base del valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en la misma cantidad que las mercancías que se pretende valorar.

No obstante, cuando no existan ventas de ese tipo (mismo nivel comercial y cantidad), puede utilizarse el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente, en cantidad diferente, siempre que se realicen los ajustes oportunos para tener en cuenta las citadas diferencias y, siempre que estos ajustes, tanto si suponen un incremento como una disminución del valor, se puedan basar en elementos de prueba presentados que demuestren claramente que son razonables y exactos.

Permite por tanto la norma aplicar el método de transacción de mercancías similares de forma flexible cuando no existan ventas de mercancías al mismo nivel comercial y de cantidad.

Sin embargo, dicha flexibilidad encuentra un límite, que dicho valor en aduana se base en elementos de prueba que acrediten que el mismo es razonable y exacto.

En este sentido es claro el Anexo 23 al señalar a que si no existe un criterio objetivo no es posible la fijación del valor en aduana por el método previsto en el artículo 30.2.b) del Código Aduanero.

A la vista de lo anterior se ha de considerar que cuando la Administración, tras la realización de las comprobaciones oportunas, observe que no dispone de datos que objetivamente garanticen la correcta aplicación del método de transacción de mercancías similares y así lo manifieste al interesado, habrá actuado conforme a Derecho, pudiendo descartar la aplicación del citado método sin que esté obligada a acreditar que no dispone de los dictados datos.

Lo contrario supondría, tal y como señala la recurrente impedir la fijación del valor en aduana de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aduanera.

En este sentido se ha de hacer referencia, a lo dispuesto por el TJUE en su sentencia LS Customs Services, de 9 de noviembre de 2017, anteriormente citada, en la que en relación con las actuaciones que ha de desarrollar la Administración para descartar la aplicación del método de valoración de mercancías idénticas señala lo siguiente:

"51. En este contexto, es preciso recordar que, conforme a lo previsto en el artículo 30, apartado 1, del código aduanero, sólo cuando el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo al artículo 30, apartado 2, letra a), de dicho código será posible aplicar el artículo 30, apartado 2, letra b), del referido código.

52. Habida cuenta de esa relación de subsidiariedad entre los diferentes métodos de determinación del valor en aduana previstos en el artículo 30, apartado 2, del código aduanero, las autoridades aduaneras deben dar muestras de diligencia al emplear cada uno de los métodos sucesivos previstos en esa disposición antes de decidir que no son aplicables.

53. A tal fin, dichas autoridades pueden, conforme al artículo 14 del código aduanero, solicitar información a cualquier persona directa o indirectamente interesada en las operaciones de que se trate.

54. Sin embargo, ni el código aduanero ni el Reglamento de aplicación imponen a las autoridades aduaneras la obligación de dirigirse a los productores de las mercancías de que se trate con objeto de obtener los datos necesarios para la aplicación del método basado en el valor de transacción de mercancías idénticas previsto en el artículo 30, apartado 2, letra a), de ese código.

55. Por consiguiente, corresponde a dichas autoridades apreciar, en función de las circunstancias de cada caso concreto y habida cuenta de su deber de diligencia, recordado en el apartado 52 de la presente sentencia, si es pertinente dirigirse directamente al productor de las mercancías en cuestión con objeto de obtener la información necesaria para la aplicación del método de determinación del valor en aduana previsto en el artículo 30, apartado 2, letra a), del código aduanero.

56. En cambio, en vista de esa obligación de diligencia que les incumbe al aplicar la referida disposición, las autoridades aduaneras deben consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que dispongan.

Procede asimismo permitir a la persona interesada comunicarles cualquier información de que disponga y que pueda contribuir a la determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo a esa disposición.

57. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 30, apartado 2, letra a), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, antes de poder

descartar la aplicación del método de determinación del valor en aduana previsto en esa disposición, la autoridad competente no está obligada a solicitar al productor la información necesaria para la aplicación de ese método. No obstante, dicha autoridad debe consultar todas las fuentes de información y las bases de datos de que disponga. Asimismo, debe permitir a los operadores económicos interesados comunicarle cualquier información que pueda contribuir a la determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo a esa disposición."

Señala el Tribunal que para la exclusión del método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías idénticas la Administración no está obligada a solicitar información al productor pero si deberá consultar todas sus bases de datos y demás información de la que disponga.

La aplicación de estos parámetros probatorios al método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares determina que a efectos de su exclusión sea suficiente con que la Administración, tras realizar las comprobaciones oportunas, ponga de manifiesto que no dispone de los datos objetivos que permitan fijar el valor en aduana ajustándose al estándar probatorio exigido por la normativa comunitaria.

Este criterio es coincidente, además con el expresado por este Tribunal en sus resoluciones 00/02574/2017 y 00/02178/2018, ambas de 18 de septiembre de 2019, en las que se indica que habiendo justificado la Administración el descarte sucesivo de los distintos métodos de valoración, con oportuna notificación de los motivos al deudor, para la aplicación de los métodos de valoración señalados en el artículo 30.2, letras a) y b), y por extensión el método del último recurso, aquella está perfectamente legitimada para usar todos los datos, información y antecedentes que obren en su poder (lo que incluye bases de datos de precios medios), sin necesidad de realizar requerimientos particulares al productor o importador en el caso concreto.

(...)"

En base a lo anteriormente razonado resulta procedente confirmar la resolución económico administrativa que a su vez confirma el acuerdo de liquidación impugnado tanto en lo referente al incremento de valor en aduana como en lo concerniente a la regularización de los derechos arancelarios.

Quinto.

En segundo lugar, si bien en este caso la recurrente no niega su condición de codeudor de los derechos contenidos en el DUA en virtud del artículo 201 del Código Aduanero, únicamente lo circunscribe a aquella originada en el momento de admisión de la declaración de que se trae (de acuerdo al tenor literal del mismo), pero no a un momento posterior, como es aquel en el que, con base en el artículo 78.3 del CAC, la autoridad aduanera comprueba a posteriori las declaraciones en aduana. Dispone el primero de ellos:

"1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o
- b) la inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración".

Por su parte, el artículo 78.3 del Código establece lo siguiente:

"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".

En este punto, conviene aclarar la confusión conceptual en el planteamiento de la recurrente, pues el artículo 78.3 del Código lo único que permite es la realización de controles a posteriori de las declaraciones presentadas en su momento, así como las condiciones básicas que permitan su realización, pero no fija ni la causa del origen de la deuda aduanera, ni momento alguno de su nacimiento. Es decir, la determinación de una deuda aduanera en virtud de un control a posteriori no implica la modificación del origen de la misma (el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación), ni el momento de su nacimiento (el momento de la admisión de la declaración en aduana), extremos fijados en el artículo 201 del Código, y no en aquel. Por ello mismo, los deudores

de dicha deuda determinada con posterioridad seguirán siendo los fijados en el artículo 201: el declarante y, en caso de representación indirecta, la persona por cuya cuenta se haga la declaración (el importador, en este caso), los cuales concurren de manera solidaria en la misma de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 213 del Código Aduanero:

"Cuando existan varios deudores, para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario".

Sobre este particular se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 16 de abril de 2015 (asunto T-576/11, "Schenker Customs Agency BV") concluyendo lo siguiente:

"56 Por otra parte, procede recordar que, en virtud del artículo 201, apartado 3, del Código aduanero, el deudor de los derechos de importación es el declarante y, en caso de representación indirecta, también la persona por cuya cuenta se haga la declaración. Además, el artículo 213 de ese mismo Código establece que, cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario. Por ello, no puede reprocharse a las autoridades aduaneras neerlandesas que emitieran requerimientos de pago contra la demandante dada la condición de ésta como agente de aduanas y, por tanto, deudor de la deuda aduanera. El hecho de que esas mismas autoridades aduaneras requiriesen posteriormente al importador resulta irrelevante. El que el importador quebrase, dejando sin abonar los requerimientos de pago de las autoridades aduaneras y sin que la demandante pudiese actuar contra él, forma parte de los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad de agente de aduanas.

De ahí se infiere que no puede considerarse que la emisión en 2003 de requerimientos de pago contra el importador y las circunstancias aducidas por la demandante al respecto colocasen a ésta en una situación especial en el sentido del artículo 239 del Código aduanero."

Es decir, no sólo existe la posibilidad de notificar a posteriori al declarante (representante indirecto, en este caso) la deuda nacida por el artículo 201 del CAC, sino que también cabe la notificación incluso en el caso de exigencia simultánea al importador.

De acuerdo al citado artículo 78 del Código, la autoridad aduanera cuenta 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, aquella adoptará 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, o se haya realizado un reconocimiento físico sobre las mercancías. 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)."

Y más recientemente, en su Sentencia de 10 de diciembre de 2015, asunto C-427/14 ("Valsts ienemumu dienests") la cual además proscribe cualquier normativa nacional que restrinja la posibilidad de realizar dichas revisiones o controles a posteriori, y determinar sus consecuencias practicando una liquidando de nueva deuda aduanera, siempre dentro del plazo de tres años previsto en el artículo 221.3 del Código Aduanero.

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 respecto 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 último, y si bien la recurrente no está conforme en este punto tampoco, se comparte y consideramos importante la apreciación del Tribunal Regional en primera instancia, en el sentido de que el sistema de control aduanero está actualmente basado en uno de gestión de riesgos que minimiza la acción comprobadora en el momento de despacho aduanero, reduciendo con ello los costes indirectos que para un importador supondría una investigación en plenitud por parte de la Administración, para posteriormente realizar la misma en uso de la facultad prevista en el artículo 78.3 del Código. Y esta última previsión tiene sentido en un ámbito en el que las autoridades han de controlar una cantidad ingente de declaraciones aduaneras de manera continua, y que por ello tal control no puede agotarse mediante comprobaciones, documentales o físicas, "in situ" que han de procurar contribuir una agilización en el tránsito internacional de mercancías.

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

Sexto.

Finaliza la recurrente señalando que no procede la contracción a posteriori de la deuda por concurrir los requisitos para la aplicación del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario. Alega que la Administración ha incumplido el plazo para efectuar la contracción de dos días, ampliable a 14 días, establecido en el artículo 218.2 del CAC en relación con el 217 del mismo.

Con carácter previo al examen del fondo, debe analizarse no obstante la competencia de este Tribunal para pronunciarse sobre la procedencia o no de la no contracción a posteriori de la deuda aduanera. A este respecto, el artículo 871 de las Disposiciones de Aplicación señala (el subrayado es nuestro):

"1. La autoridad aduanera transmitirá el caso a la Comisión para que se resuelva de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 cuando estime que se reúnen las condiciones de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 y:

- considere que la Comisión cometió un error en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, o
- las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación comunitaria efectuada en virtud de las disposiciones del Reglamento (CE) 515/97 del Consejo, de 13 marzo 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, o efectuada sobre la base de cualquier otra disposición comunitaria o acuerdo celebrado por la Comunidad con determinados países o grupos de países, en los que esté prevista la posibilidad de proceder a tales investigaciones comunitarias, o
- el importe no abonado por un operador como consecuencia de un mismo error y que se refiera, en su caso, a varias operaciones de importación o exportación, sea superior o igual a 500 000 euros".

En este sentido, la devolución de derechos de importación procede según el artículo 236 del Código Aduanero Comunitario siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220, siempre que la solicitud se presente ante la aduana antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Respecto a tales solicitudes, si las autoridades aduaneras nacionales quieren adoptar una decisión favorable al deudor, se han de observar necesariamente las reglas de distribución de competencias entre aquellas y la Comisión, aplicables tanto a las decisiones relativas al artículo 220, apartado 2, letra b), como a las relativas a los artículos 236 y 239, apartado 1, segundo guión, del Código Aduanero. En particular, cuando las autoridades aduaneras consideren que procede la devolución como resultado del incumplimiento por parte de la Comisión de sus obligaciones, estas se deberán abstener de resolver y deberán transmitir la solicitud a esta última para que

resuelva sobre ella con arreglo al procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 de las DACAC. No indica nada la norma comunitaria, sin embargo, sobre como deben proceder los tribunales nacionales. No obstante, para garantizar la aplicación uniforme, y para evitar el riesgo de resoluciones divergentes, la jurisprudencia disponible del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ofrece una orientación sustancial.

En el apartado 33 de la sentencia "Mecanarte" (Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Tercera, de 27 de junio de 1991 asunto C-348/89) el TJUE, como ya hizo anteriormente en la sentencia "Deutsche Fernsprecher" (Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala quinta, de 26 de junio de 1990 asunto C-64/89), subrayó, en relación con la distribución de competencias entre las autoridades nacionales y la Comisión para la recaudación a posteriori de derechos de importación o de exportación, que en una situación como la presente "(...) la uniformidad del Derecho comunitario podrá ser garantizada por el Tribunal de Justicia en el marco del procedimiento prejudicial". Por lo tanto, si el interesado impugna la resolución de la recaudación a posteriori ante los órganos jurisdiccionales nacionales, deberá garantizarse la aplicación uniforme del Derecho comunitario, en cualquier caso, mediante una petición de decisión prejudicial.

Aún queda por analizar un aspecto particular, que se refiere concretamente a la aplicación del artículo 871, apartado 1, del Reglamento 2454/93, que contiene disposiciones de procedimiento para las autoridades aduaneras nacionales regulados por el derecho nacional. La Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria, incorporada por el artículo único 63 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece:

"1. (...)

2. La revisión de los actos de aplicación de los tributos que integran la deuda aduanera, en aquellos casos en los que la normativa de la Unión Europea reserve a la Comisión la emisión de una Decisión favorable en relación a la no contracción a posteriori, la condonación o la devolución de la deuda aduanera, se efectuará con las especialidades que se describen en los siguientes apartados:

a) Cuando el acto de aplicación de los tributos haya sido sometido a una Decisión de la Comisión, el órgano revisor nacional competente, desde el momento en que tenga conocimiento de dicha circunstancia, suspenderá el procedimiento de revisión hasta que haya recaído la resolución de dicha Comisión y la misma haya adquirido firmeza.

b) Cuando el acto de aplicación de los tributos esté vinculado a una Decisión adoptada por la Comisión, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha Decisión.

c) Cuando el acto de aplicación de los tributos haya sido dictado sin someter la posible no contracción a posteriori, condonación o devolución de la deuda aduanera a la Decisión de la Comisión y el órgano revisor considere, conforme a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, que procede tal sometimiento, suspenderá el procedimiento e instará a la Administración Tributaria para que someta el asunto a la Comisión.

d) Lo anterior se entiende sin perjuicio del derecho de los interesados a la interposición de los recursos que procedan contra las Decisiones de la Comisión ante las instituciones competentes de la Unión Europea y del eventual planteamiento por los órganos nacionales revisores competentes de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En definitiva, esta Disposición Adicional de la Ley 58/2003 incorpora una posibilidad más de asegurar la interpretación uniforme de los artículos 220, apartado 2, y 239, apartado 1, segundo guión, del Código aduanero, la de obligar al tribunal nacional a suspender la tramitación del recurso instando a la administración tributaria para que someta el asunto a la Comisión.

Por último, dada la distribución de competencias entre los órganos nacionales y la Comisión, y considerando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de no contracción a posteriori, condonación o devolución de la deuda aduanera, en el mismo sentido que la Ley 58/2003, se modificó también la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, introduciendo una nueva Disposición Adicional Novena, con el objeto de que el procedimiento judicial se suspenda hasta que la Comisión adopte la decisión de su competencia. Así:

"Disposición adicional novena. *Incidencia de las competencias de la Unión Europea en el proceso contencioso-administrativo tributario.*

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta Ley, cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto un acto administrativo que, relativo a una deuda aduanera, esté vinculado a una decisión adoptada por las instituciones de la Unión Europea, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha decisión.

De no proceder la anulación del acto administrativo recurrido en base al resto de alegaciones del demandante, en el supuesto de que la normativa de la Unión Europea haga depender la no contracción a posteriori, la condonación o la devolución de la deuda aduanera de una Decisión de la Comisión Europea, y el acto objeto de recurso haya sido dictado sin someter dicha cuestión a la Comisión, el órgano jurisdiccional deberá pronunciarse

sobre sí, conforme a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, procede tal sometimiento. Si el órgano jurisdiccional entiende que dicho sometimiento es procedente, suspenderá el procedimiento e instará a la Administración Tributaria para que someta el asunto a la Comisión en el plazo máximo de dos meses.

2. Cuando el acto relativo a la liquidación de una deuda aduanera objeto de recurso, haya sido sometido a una decisión de las instituciones de la Unión Europea que haya de pronunciarse sobre la no contracción a posteriori, la devolución o la condonación de dicha deuda, se suspenderá el curso de los autos desde que esa circunstancia se ponga en conocimiento del órgano jurisdiccional y hasta que sea firme la resolución adoptada por dichas instituciones.

Igualmente procederá la suspensión del curso de los autos desde que se inicie el procedimiento amistoso en materia de imposición directa a que se refiere la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, hasta que finalice dicho procedimiento amistoso".

Sentado lo anterior, 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. Dicho criterio de la concurrencia acumulativa de los tres requisitos, además de derivarse del texto del precepto, es compartido por este Tribunal en sus resoluciones de 22 de mayo de 2014 (R.G. 1189/2013), y de 15 de julio de 2016 (R.G. 4562/2014), y está fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras sentencias, en las de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, asuntos C-153/94 y C-204/94, y de 18 de octubre de 2007, Agrover Srl, asunto C- 173/06.

Respecto del primer requisito es doctrina de este Tribunal, expuesta en la resolución de 15 de julio de 2016 (R.G.: 4562/2014), en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que el error en la autoridad aduanera:

"(...) sólo puede producirse en el caso de una conducta activa de las autoridades aduaneras que hayan analizado erróneamente la documentación disponible o que no hayan analizado documentación que estaba a su disposición, pero no en el caso de no haber analizado previamente documentación porque no se disponía de la misma".

condicionantes que no se producen, por cuanto resulta indispensable para concluir que existe infravaloración en las importaciones el análisis de otros datos y otra documentación distinta de la aportada en el momento de despacho. En concreto, fue relevante el estudio de la propia estructura de la empresa, de sus cuentas bancarias, declaraciones relativas a otros impuestos, así como de documentación y bases de datos referentes a otras importaciones para alcanzar el resultado liquidatorio, resultando que la documentación inicialmente aportada, así como los reconocimientos físicos realizados sobre las mercancías en su caso, indujeron directamente a error de las autoridades aduaneras, y no su conducta activa.

Y en segundo lugar, el requisito que más manifiestamente se incumple es el tercero, ya que tanto el importador como la recurrente (en este caso, al menos a título de simple negligencia) no actuaron de buena fe e incumplen la normativa aduanera en relación con sus declaraciones de manera palmaria, si se consideran las siguientes evidencias:

* No se localizan determinados pagos a proveedores.

* Se ha comprobado que los saldos de proveedores no son reales por el uso de cuentas genéricas en la contabilidad y de "cuentas puente" como la cuenta ... (Caja proveedores China), cuyos movimientos además en

ocasiones no implican que las cantidades se den de baja en la cuenta del proveedor correspondiente, dando lugar a saldos de proveedores incorrectos en la contabilidad de la empresa.

* La información proporcionada por las entidades bancarias no coincide en muchos casos con los apuntes contables de la empresa.

* Se ha comprobado que los cobros en efectivo son superiores a las ventas declaradas por la empresa. Asimismo, se verifica que pagos como el alquiler del local de la empresa también se realizan en efectivo, con lo que se deteriora gravemente la posibilidad de comprobar la realidad de los pagos y cobros.

* A su vez, se ha verificado que los cobros que han dado lugar a imposiciones en efectivo y sobre los que la Inspección sí dispone de información, son considerablemente superiores a las ventas declaradas.

* Los valores declarados difieren sustancialmente de los valores habituales para este tipo de productos.

Es decir, es patente que la actuación de los operadores fue 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, al no cumplirse los requisitos del artículo 220.2.b) del CAC.

En definitiva, es correcta la actuación de la Administración, en primer lugar, al realizar un control a posteriori de las declaraciones en aduana, al cumplirse los condicionantes del artículo 78.3 del Código Aduanero y, en segundo lugar, al contraer la deuda aduanera derivada de dicho control por no poder ampararse los operadores en el principio de confianza legítima cuya protección queda bajo el paraguas del artículo 220.2.b) del mismo.

Se desestiman, por tanto, las alegaciones de la recurrente en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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