

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084862

### TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de enero de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 7512/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de contrabando. Criterios de graduación de las sanciones: introducción de mercancías de lícito comercio. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se plantea consiste en determinar si en el caso en el que de la aplicación de la circunstancia atenuante prevista en los arts. 6.1 f) y 7 del RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), por ser los bienes objeto de contrabando de lícito comercio, resulte un porcentaje de sanción inferior al mínimo establecido en dicha norma para el intervalo que corresponda a la infracción, es o no de aplicación la limitación prevista en el art. 6.5 de este Real Decreto, de tal forma que el porcentaje de sanción aplicable no puede ser inferior al mínimo previsto. De lo dispuesto en los apdos. 3 a 5 del art. 6 del RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), resulta que la graduación de las sanciones administrativas de contrabando se realizará aplicando las siguientes reglas:

- Los criterios de graduación se aplicarán simultáneamente.
- Para la aplicación de los criterios de graduación se partirá de la sanción en su límite inferior.
- La aplicación simultánea de varios criterios de agravación no podrá suponer la elevación de la sanción por encima del límite superior fijado por la norma.
- La aplicación simultánea de varios criterios de agravación y atenuación, no podrá dar lugar a la imposición de una sanción por debajo del mínimo previsto en la norma.

Así, la fijación de las reglas de graduación resulta clara a juicio del Tribunal, puesto que del tenor de la norma se desprende la voluntad del legislador de aplicar a la imposición de las sanciones tanto un límite máximo como un límite mínimo, límites que habrán de respetarse en todo caso en la imposición de las sanciones administrativas de contrabando.

Se ha de significar que, si el legislador hubiera querido que la aplicación de la atenuante supusiera la rebaja de la sanción por debajo del mínimo fijado para cada tipo de infracción, debería haberlo previsto en la propia norma legal, describiendo un atenuante especialmente cualificado de forma semejante a la previsión que se realiza en el art. 66 del Código Penal. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RD 1649/1998 (Desarrolla infracciones administrativas de contrabando), arts. 6, 7, 8 y 12.

Ley Orgánica 12/1995 (Represión del Contrabando), art. 12 bis.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 66.

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

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en fecha 30 de enero de 2020, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa número 25/00642/2017 interpuesta contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición seguido frente a la resolución sancionadora en materia de contrabando dictada por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Lleida de la Delegación de Lleida de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Consta en el expediente que en fecha 25 de octubre de 2016, el Servicio de Vigilancia Aduanera de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT emitió acta por la presunta comisión de una infracción

administrativa de contrabando derivada de la introducción de mercancías de lícito comercio (reloj marca ... y anillo de oro blanco, diamantes, amatista y zafiro) en el territorio aduanero de la Unión sin previa declaración ante la Aduana para su despacho.

## Segundo.

A la vista de lo anterior, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Lleida de la Delegación de Lleida de la AEAT, dictó, en fecha 30 de enero de 2017, acuerdo de inicio de expediente de infracción administrativa de contrabando número ... por considerar que los hechos descritos eran constitutivos de la infracción administrativa de contrabando tipificada en el artículo 2, apartado 1, letra a) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, en relación con lo dispuesto en el artículo 11 de la misma norma, valorándose la mercancía en un total de 39.912 euros, según lo previsto en el artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

## Tercero.

En fecha 2 de junio de 2017, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Lleida de la AEAT, dictó resolución sancionadora declarando al reclamante responsable de la comisión de una infracción administrativa de contrabando en grado grave e imponiéndole una sanción consistente en multa pecuniaria de 59.868 euros.

## Cuarto.

Disconforme con lo anterior la interesada interpuso en fecha 12 de julio de 2017, recurso de reposición manifestando su disconformidad con la actuación de los funcionarios del servicio de vigilancia aduanera así como con la valoración dada a las mercancías, que se consideraba excesiva.

La resolución del citado recurso tuvo lugar en fecha 24 de julio de 2017, desestimando las pretensiones de la interesada.

## Quinto.

Nuevamente disconforme se interpuso en fecha 30 de agosto de 2017, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

La citada reclamación fue registrada con número 25/00642/2017 y en la misma se solicitaba la anulación de la sanción impuesta manifestando su oposición tanto a los elementos objetivos como subjetivos en los que la misma se basaba. Adicionalmente, se señalaba que la sanción impuesta vulneraba el principio de proporcionalidad que rige en el ámbito comunitario.

## Sexto.

En fecha 30 de enero de 2020 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña dictó resolución estimando parcialmente las pretensiones de la interesada, reconociendo el derecho a la aplicación de la atenuante de mercancía de lícito comercio.

Señalaba el citado Tribunal en su resolución lo siguiente:

*"OCTAVO. (...) En el caso que nos ocupa, la sanción impuesta corresponde al mínimo establecido para las infracciones graves, que es del 150%, al no reseñar circunstancias agravantes la Dependencia de Aduanas. Es por ello, que en función de la naturaleza de los bienes objeto del ilícito, debería aplicarse la reducción del artículo 7 del Real Decreto 1649/1998.*

*Por su parte el apartado 3 del artículo 6 del Real Decreto 1649/1998, establece que "Para la aplicación de los criterios de graduación se partirá de la sanción en su límite inferior ...";, continuando el apartado 5 "Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda reducirse el porcentaje que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite inferior, la sanción se aplicará en dicho límite inferior".*

*Por lo tanto, a priori, debería aplicarse la sanción en su límite inferior, es decir el 150%.*

*NOVENO. No obstante, este Tribunal debe tener presente al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña nº 714/2011, de fecha 17 de junio de 2011, en la que se recoge lo siguiente:*

*"De una lectura conjunta de ambos preceptos (art. 6.2 y artículo 7 del RD 1649/1998) resulta que el primero de los preceptos citados determina de forma genérica que tipo de bienes, mercancías o géneros deben ser considerados como atenuantes sin establecer porcentaje alguno, y el artículo 7 determina cuando procede la*

reducción de la sanción y en que porcentaje, pudiendo rebajarse el límite inferior de las proporciones genéricas previstas en el artículo 5, sin que dicho artículo 7, de tipo específico y concreto para los supuestos, como el presente, en los que los bienes, mercancías, efectos o géneros objeto de contrabando sean de lícito comercio, se vea limitado por el criterio genérico del artículo 6.5, pues no existe remisión o referencia concreta. Por otro lado se adjunta por el recurrente copia de otro acuerdo de iniciación y resolución de expediente, concretamente el expediente IAC 78/01 en el que se aplica la reducción prevista en el artículo 7.

En atención a lo expuesto, procede la estimación del presente recurso y la aplicación del porcentaje de reducción prevista en el artículo 7 del RD 1649/1998 correspondiendo la sanción pecuniaria de 10.274 euros (110% del valor del género aprehendido)".

**DÉCIMO.** En consecuencia, este Tribunal acuerda estimar parcialmente la Reclamación presentada, modificando el porcentaje aplicable a la sanción consecuencia de la comisión de la infracción administrativa de contrabando que debe ser del 110%".

### **Séptimo.**

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 21 de abril de 2020, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional, puesto que a su juicio la aplicación de un atenuante no puede suponer la imposición de una sanción en un porcentaje inferior al mínimo fijado por la Ley para cada tipo de infracción, por lo que solicita se unifique criterio en los siguientes términos:

*"En el caso en el que, de la aplicación de la circunstancia atenuante prevista en los artículos 6.1.f) y 7 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por la que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, por ser los bienes objeto de contrabando de lícito comercio, resulte un porcentaje de sanción inferior al mínimo establecido en dicha norma para el intervalo que corresponda a la infracción, se aplica la limitación prevista en el artículo 6.5 de este Real Decreto, de tal forma que el porcentaje de sanción aplicable no puede ser inferior al mínimo previsto, y ello aunque el referido artículo 7 no remita expresamente al artículo 6.5 de la misma norma".*

### **Octavo.**

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

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

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

### **Segundo.**

La cuestión que se plantea en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en el caso en el que de la aplicación de la circunstancia atenuante prevista en los artículos 6.1.f) y 7 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por ser los bienes objeto de contrabando de lícito comercio, resulte un porcentaje de sanción inferior al mínimo establecido en dicha norma para el intervalo que corresponda a la infracción, es o no de aplicación la limitación prevista en el artículo 6.5 de este Real Decreto, de tal forma que el porcentaje de sanción aplicable no puede ser inferior al mínimo previsto.

### **Tercero.**

Discrepa la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT con la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por considerar que cuando la sanción

derivada de la comisión de una infracción administrativa de contrabando se ha impuesto en su grado mínimo, la aplicación de la atenuante a la que se refiere el artículo 6.1.f) del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, no puede rebajar aquella, situándola por debajo del límite fijado en la norma.

Entiende al respecto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que dicha minoración es posible, acogiendo el criterio fijado por la sección 1ª de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 17 de junio de 2011, (recurso 8/2008), que se basa en la circunstancia de que el artículo 7, que regula la aplicación de la atenuante, no hace referencia alguna al límite contenido en el artículo 6.5 de la citada norma.

Frente a ello Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales considera que dicha interpretación de la normativa aplicable no resulta sostenible puesto que ninguno de los preceptos que regulan las circunstancias agravantes y atenuantes hacen referencia a lo dispuesto en el artículo 6 del Real Decreto 1649/1998, en lo relativo a los límites superior e inferior de las sanciones.

A la graduación de las sanciones se refiere el artículo 12 bis de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, señalando lo siguiente:

*"1. Las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios:*

*(...)*

*f) La naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.*

*2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.*

*El criterio establecido en la letra f) del apartado anterior operará como circunstancia atenuante en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa, otro material o de productos y tecnologías de doble uso a los que se refiere el capítulo II de la Ley 53/2007; ni se trate de productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; ni de agentes o toxinas biológicos o de sustancias químicas tóxicas; ni de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español; ni de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el Reglamento Comunitario correspondiente; ni de labores de tabaco o de mercancías sujetas a medidas de política comercial.*

*3. Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación."*

En este sentido el artículo 6 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, bajo el epígrafe "criterios de graduación de las sanciones", establece lo que sigue:

*"1. Las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios:*

*a) La reiteración.*

*b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando, o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.*

*c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados y la utilización de medios, modos o formas que indiquen una planificación del contrabando.*

*d) La comisión de la infracción por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión de la infracción.*

*e) La utilización para la comisión de la infracción de los mecanismos establecidos en la normativa aduanera para la simplificación de formalidades y procedimientos de despacho aduanero.*

*f) La naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.*

*2. El criterio establecido en el párrafo f) operará como circunstancia atenuante en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa o doble uso, bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de*

Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el Reglamento (CE) número 338/97, del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, o de labores de tabaco.

3. Para la aplicación de los criterios de graduación se partirá de la sanción en su límite inferior. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

4. Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda incrementarse el porcentaje o número de días que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite superior, la sanción se aplicará en dicho límite superior.

5. Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda reducirse el porcentaje que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite inferior, la sanción se aplicará en dicho límite inferior."

Asimismo, el artículo 7 del citado Real Decreto, bajo el título "la naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos", establece lo que sigue:

"A los efectos de lo previsto en el artículo 6.1, párrafo f), del presente Real Decreto, cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa o doble uso, bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el Reglamento (CE) número 338/97, del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, o de labores de tabaco, el porcentaje de las sanciones por infracción leve o muy grave se reducirá entre 15 y 20 puntos y el de las sanciones graves entre 30 y 40 puntos."

Como se ha señalado anteriormente, la cuestión planteada es si la aplicación de la atenuante contemplada en el artículo 6.1.f) del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, puede dar lugar a que la sanción impuesta por la comisión de una infracción administrativa de contrabando se vea reducida por debajo del límite mínimo fijado en la norma para cada tipo de infracción.

De los preceptos reproducidos anteriormente, en particular de lo dispuesto en los apartados 3 a 5 del artículo 6 del Real Decreto 1649/1998, resulta que la graduación de las sanciones administrativas de contrabando se realizará aplicando las siguientes reglas:

- Los criterios de graduación se aplicarán simultáneamente.
- Para la aplicación de los criterios de graduación se partirá de la sanción en su límite inferior.
- La aplicación simultánea de varios criterios de agravación no podrá suponer la elevación de la sanción por encima del límite superior fijado por la norma.
- La aplicación simultánea de varios criterios de agravación y atenuación, no podrá dar lugar a la imposición de una sanción por debajo del mínimo previsto en la norma.

La fijación de las reglas de graduación resulta clara, a juicio de este Tribunal, puesto que del tenor de la norma se desprende la voluntad del legislador de aplicar a la imposición de las sanciones tanto un límite máximo como un límite mínimo, límites que habrán de respetarse en todo caso en la imposición de las sanciones administrativas de contrabando.

En este sentido, cabe recordar lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, que al fijar los porcentajes sancionadores señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multa pecuniaria proporcional al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, sin perjuicio de lo establecido en los demás apartados del presente artículo.

Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- a) Leves: el 100 y el 150 %.
- b) Graves: el 150 y el 250 %.
- c) Muy graves: el 250 y el 350 %.

El importe mínimo de la multa será, en todo caso, de 500 euros.

2. Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando relativas a los bienes incluidos en el artículo 2.2 de esta Ley serán sancionados del siguiente modo:

a) Con multa pecuniaria proporcional al valor de las mercancías.

Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- 1.º) Leves: el 200 y el 225 %, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites será el 200 y el 300 %.
- 2.º) Graves: el 225 y el 275 %, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites será el 300 y el 450 %.
- 3.º) Muy graves: el 275 y el 350 %, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites será el 450 y el 600 %.

*El importe mínimo de la multa será de 1.000 euros, salvo en labores de tabaco que será de 2.000 euros."*

Como se observa, la norma establece que los porcentajes aplicables a cada clase de infracción deben estar comprendidos entre los límites que señala la misma, por lo que difícilmente puede sostenerse que la aplicación de un atenuante o, en su caso de un agravante, pueda modificar los límites fijados por una norma con rango legal, de suerte que por la comisión de una infracción calificada como grave, pueda imponerse, tras la aplicación de la atenuante relativa a la naturaleza de los bienes objeto de contrabando, la sanción que correspondería para una infracción calificada como grave.

Asimismo, se ha de significar que si el legislador hubiera querido que la aplicación de la atenuante supusiera la rebaja de la sanción por debajo del mínimo fijado para cada tipo de infracción, debería haberlo previsto en la propia norma legal, describiendo un atenuante especialmente cualificado de forma semejante a la previsión que se realiza en el artículo 66 del Código Penal.

Por ello, la argumentación sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por asunción del criterio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, no resulta sostenible puesto que, como señala la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, para que se apliquen los límites superior e inferior fijados por la norma no es necesario que cada uno de los preceptos en los que se contienen los criterios concretos de graduación de las sanciones (reiteración, naturaleza de los bienes, etc.) hagan referencia expresa a dichos límites.

Lo contrario supondría, como indica el Centro Directivo, vaciar de contenido lo dispuesto en el artículo 6 del Real Decreto, en concreto sus apartados 3 a 5, en la medida en que en la redacción actual de la norma no se hace referencia alguna a dichos apartados en los artículos en los que se describen los criterios de agravación y atenuación de las sanciones.

Asimismo, la argumentación sostenida por la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, llevaría al absurdo de permitir que las sanciones impuestas por la comisión de una infracción administrativa de contrabando se pudiesen elevar por encima de su límite máximo, puesto que ninguno de los preceptos que regulan las agravantes (artículos 8 a 12 del Real Decreto 1649/1998) contiene una remisión expresa a lo dispuesto en el artículo 6.4 del Real Decreto, que fija el límite superior de las sanciones.

Finalmente, se ha de indicar que no existe un criterio uniforme por parte de los tribunales de justicia que refrende el contenido de la resolución recurrida, puesto que existen sentencias que expresan un parecer contrario al reflejado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia citada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Cabe citar en este sentido la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, (Sede de Málaga) en fecha 15 de mayo de 2017, recurso 72/2014, en la que al respecto se señala lo siguiente:

*"Sin embargo, como indica el TEARA "de acuerdo con el artículo 11.2 de la Ley de Represión del Contrabando, las infracciones se clasificaran como leves, graves o muy graves, según el valor de los bienes o mercancías objeto de las mismas, siendo graves cuando el valor de las mercancías esté comprendido entre 37.500 euros a 112.500 euros, como es el presente caso, cuya valoración se fija en 59.775 euros, por tanto, resulta aplicable una sanción entre el 150 al 250 %, fijándose en este caso el porcentaje definitivo en el 150%, ya que tras aplicar el criterio de graduación agravante, recogido en el artículo 12 bis. 1.e) de la Ley, al apreciar facilidad para el interesado en la comisión de la infracción por estar constituido el régimen de depósito en sus propios almacenes, se aplica también el criterio de graduación atenuante de la letra f); en suma por ello, queda fijado el porcentaje de la sanción en el 150%, sin que resulte admisible la pretensión del recurrente de fijar el mismo en el 80%.*

*Así pues, la infracción no puede ser calificada de leve, y ya se le ha aplicado el criterio de graduación atenuante en atención a las mercancías, por lo que tampoco puede estimarse este motivo de impugnación."*

Mismo criterio manifiesta el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 31 de enero de 2017, recurso 398/2015, en la que en relación con la aplicación de la atenuante contenida en el artículo 6.1.f) del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, indica lo que sigue:

*"En cuanto a la aplicación de la atenuante establecida en el art. 6.1 f) del RD 1649/98 por razón de la naturaleza de la mercancía, el apartado 5 de este mismo texto legal señala que cuando en una graduación de una sanción esta no pueda reducirse el porcentaje que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo por haber alcanzado ya su límite inferior, la sanción se aplicara en dicho límite inferior. La sanción propuesta en el acuerdo de iniciación se ha cuantificado en el 150 por 100 del valor de la mercancía, mínimo establecido en la Ley para las infracciones calificadas como graves, por lo que no puede reducirse por debajo del mismo."*

Finalmente, se ha de dejar constancia de que la propia Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 23 de junio de 2011, recurso 542/2008, aplica un criterio contrario al establecido en la sentencia en la que se basa el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Señala en concreto la citada sentencia, lo siguiente:

*"Debiendo entonces calificarse la infracción como grave no cabe la aplicación del mínimo del 100 por 100 que se pretende, en cuanto el art. 12 de la Ley de Represión del Contrabando establece para aquellas un mínimo del 150 por 100 del valor de los bienes."*

Como se observa, diversos Tribunales Superiores de Justicia entienden que la aplicación de la atenuante no puede suponer la minoración de la sanción por debajo del límite fijado por la norma para cada tipo de infracción en materia de contrabando.

En definitiva, no cabe acoger el criterio interpretativo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por asunción de lo dispuesto por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la medida en que se entiende que la previsión legal de las horquillas sancionadoras fijadas en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, no puede verse modificada por la aplicación de un atenuante, de tal modo que el importe de la sanción resulte inferior al establecido en la norma para cada tipo de sanción.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES** de la AEAT,

## ACUERDA

**ESTIMARLO**, fijando el criterio siguiente:

*"En el caso en el que, de la aplicación de la circunstancia atenuante prevista en los artículos 6.1.f) y 7 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por la que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, por ser los bienes objeto de contrabando de lícito comercio, resulte un porcentaje de sanción inferior al mínimo establecido en dicha norma para el intervalo que corresponda a la infracción, se aplica la limitación prevista en el artículo 6.5 de este Real Decreto, de tal forma que el porcentaje de sanción aplicable no puede ser inferior al mínimo previsto, y ello aunque el referido artículo 7 no remita expresamente al artículo 6.5 de la misma norma".*

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.