

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092001

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2023.

Sala 2.^a

R.G. 6328/2022

SUMARIO:

Deuda Aduanera. Declaraciones en aduana. *Constancia en diligencia de los criterios seguidos por la Administración para la extracción de muestras de aceite de oliva y de las circunstancias concurrentes.*

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se analiza consiste en determinar si la extracción de muestras de aceite de oliva presentado a granel está sometida a determinadas especificaciones para ser considerada homogénea o si por el contrario la misma queda a criterio de las autoridades aduaneras según las circunstancias de cada caso concreto.

Tanto el Código Aduanero Comunitario como el vigente Código Aduanero de la Unión autorizan a las autoridades aduaneras a extraer muestras de las mercancías presentadas ante la Aduana con el objeto de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras. No concretan, sin embargo, las normas citadas, el procedimiento que se ha de seguir para la extracción de muestras por lo que habrá que acudir a lo dispuesto sobre esta materia en la normativa nacional - Orden HAC/2320/2003 (Análisis y emisión de dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales)-.

La extracción de muestras se realizará, con carácter general, por la Administración de Aduanas en presencia del declarante o su representante. La toma de muestras se documentará en diligencia en la que se recogerán las circunstancias habidas y las manifestaciones que pudiera hacer al respecto el interesado.

Asimismo, las muestras extraídas deberán ser representativas del producto objeto de análisis permitiendo a los interesados solicitar a la Aduana que la extracción se extienda a otras partes del producto en aras de una mayor representatividad o que incluso se proponga por estos el procedimiento de toma de muestras que se considere más adecuado en función de la naturaleza de las mercancías.

Tal y como sostiene el Departamento de Aduanas la norma no somete la toma de muestras de líquidos a una metodología concreta, sino que se limita a indicar a las autoridades aduaneras que homogeneicen los líquidos lo mejor posible. En la actualidad -y desde 1998- la toma de muestras de líquidos presentados a granel no esté sometida a una metodología concreta debiendo realizarse la extracción de muestras de forma que las mismas sean lo más homogéneas posibles atendiendo a la naturaleza del producto.

No obstante, el hecho de que la norma aplicable no imponga un método concreto de extracción de muestras no implica que la Aduana pueda realizar dicha extracción sin indicar cuál ha sido el método empleado, de dónde se han tomado las muestras o cuáles son los motivos que le han llevado a seguir un determinado criterio en función de las características de la mercancía objeto de análisis. Una cosa es que la extracción de muestras en el caso de aceite de oliva a granel no deba realizarse siguiendo unas determinadas especificaciones técnicas y otra distinta es que no deba justificarse por las autoridades aduaneras las circunstancias que le llevan a extraer las muestras de una forma determinada. La Administración está obligada en todo caso a especificar en diligencia cómo se ha realizado la toma de muestras describiendo el proceso seguido, debiendo además ofrecer al interesado la posibilidad de que el mismo designe otras muestras que, a su juicio, deban extraerse para garantizar la representatividad de aquellas.

En conclusión, la extracción de muestras de aceite de oliva a granel no está sujeta por la normativa aduanera a especificaciones para ser considerada homogénea. No obstante, la Aduana deberá hacer constar en la diligencia de extracción de muestras los criterios seguidos para la toma de aquella, así como los lugares de los cuales se extraen aquellas, indicando asimismo las demás circunstancias que concurran en el momento de la extracción.

La omisión en la diligencia de extracción de muestras de los criterios empleados y demás circunstancias tenidas en cuenta para la toma de aquellas impedirá considerar que las muestras son representativas de la totalidad de la mercancía objeto de declaración.

Los interesados podrán impugnar la representatividad de las muestras rebatiendo los criterios seguidos por la Administración y contenidos en la diligencia de extracción de muestras aun cuando no hubieran estado presentes a la extracción o estándolo no se hubieran opuesto a dicha representatividad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 68, 69, 70 y 71.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245 y 246.

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión), arts. 188, 189, 190 y 191.

Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión (Normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 Código Aduanero de la Unión), arts. 238, 239, 240 y 243.

Orden HAC/2320/2003 (Análisis y emisión de dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales), disp. segunda.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 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 la Comunidad Valenciana en fecha 24 de febrero de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 46/17726/2018 interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de la Aduana Marítima de Valencia de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 16 de marzo de 2015 se presentó por la entidad X, S.A., DUA de importación 15ES00xxxxxxx bajo el régimen de perfeccionamiento activo, modalidad exportación anticipada, en el que se declaraban un total de 90.000 toneladas de "aceite lampante" de la posición arancelaria 1509 10 10 00, presentado a granel.

Segundo.

En fecha 20 de marzo de 2015 la Aduana Marítima de Valencia procedió a extraer muestras de la mercancía, levantando diligencia en la que se hacía constar lo siguiente:

"En la fecha abajo indicada y en presencia de con NIF, en su condición de apoderado del obligado tributario, se extiende la presente diligencia con objeto de documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente, en su caso, dentro de las actuaciones de comprobación física de las mercancía que se detalla a continuación:

Extracción de muestras para análisis de aceite de oliva virgen lampante.

(...)

En el caso de que se hayan extraído muestras, el interesado acepta el carácter representativo de las mismas con respecto al método empleado y a la totalidad del producto declarado en la partida arriba señalada, prestando su conformidad al envase utilizado, su modo de cierre y forma de identificación".

Tercero.

Remitidas las muestras al laboratorio de Aduanas para su análisis, este emitió en fecha 27 de octubre de 2015, el correspondiente dictamen que fue notificado al interesado por la Aduana, en fecha 28 de octubre de 2015.

Señalaba el citado dictamen lo siguiente:

"Los resultados del análisis realizado no son acordes con las características analíticas establecidas en el Reglamento (CE) nº 2568/91 para los aceites procedentes de la aceituna de la categoría denominada ACEITE DE OLIVA LAMPANTE ya que el contenido en estigmastadienos es igual a 2.1 mg/ Kg superior al límite establecido.

El contenido en estigmastadieno obtenido es de 2.1 mg/kg superior al límite máximo de 0.50 mg/kg, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.B.1.e) del capítulo 15 de la NC para los aceites de oliva lampantes tal y como figura en la subpartida 1509 10 10.

La acidez de la muestra es de 2.9 %, expresado en porcentaje de ácido oleico, y es superior límite establecido para la categoría de aceite de oliva inferior o igual al 1.0%, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.C.a) del capítulo 15 de la NC para los aceites de oliva de la subpartida 1509 90.

El contenido de eritrodol y uvaol es igual al 3.1%, inferior al límite de 3.5%, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.D.a)ii) del capítulo 15 de la NC para los aceites crudos tal como figuran en las subpartidas 1510 00 10.

Por ello, a efectos de su clasificación arancelaria se considera de los demás aceites y sus fracciones obtenidos exclusivamente de la aceituna de acuerdo con lo indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria

2.E del capítulo 15 de la NC, ya que no presentan las características de los aceites contemplados en las notas complementarias 2B, 2C y 2D."

Cuarto.

Disconforme con lo anterior la entidad interesada solicitó la práctica de un segundo análisis que culminó con la emisión del boletín 2015-xxx en el que se indicaba lo que sigue:

"Líquido oleoso de color amarillento.

Muestra remitida en envase que no corresponde al original de la mercancía, de un líquido oleoso de color amarillento.

Realizado, en presencia del interesado, el Segundo Análisis en relación a la no conformidad observada, este Laboratorio confirma el resultado obtenido en el Primer Análisis e informa lo siguiente:

Los resultados del análisis realizado no son acordes con las características analíticas establecidas en el Reglamento (CE) nº 2568/91 para los aceites procedentes de la aceituna de la categoría denominada ACEITE DE OLIVA LAMPANTE ya que el contenido en estigmastadienos es igual a 2.1 mg/ Kg superior al límite establecido.

El contenido en estigmastadieno obtenido es de 2.1 mg/kg superior al límite máximo de 0.50 mg/kg, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.B.1.e) del capítulo 15 de la NC para los aceites de oliva lampantes tal y como figura en la subpartida 1509 10 10.

La acidez de la muestra es de 3.5 %, expresado en porcentaje de ácido oleico, y es superior límite establecido para la categoría de aceite de oliva inferior o igual al 1.0%, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.C.a) del capítulo 15 de la NC para los aceites de oliva de la subpartida 1509 90 00.

El contenido de eritrodol y uvaol es de 3.2%, inferior al límite de 3.5%, indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.D.a)ii) del capítulo 15 de la NC para los aceites crudos incluidos en la subpartida 1510 00 10.

Por ello, a efectos de su clasificación arancelaria la muestra analizada se deberá considerar como un producto de la partida 1510 00, correspondiendo a los demás aceites y sus fracciones, obtenidos exclusivamente de aceituna, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, y con mezclas de estos aceites o fracciones con los aceites y fracciones de la partida 1509, de acuerdo con lo indicado en el apartado 1) de la Nota complementaria 2.E del capítulo 15 de la NC, ya que no presentan las características de los aceites contemplados en las notas complementarias 2B, 2C y 2D."

Quinto.

Tomando en consideración lo dispuesto en el dictamen del laboratorio, la Aduana Marítima de Valencia de la AEAT emitió sendas propuestas de liquidación por los conceptos de Tarifa Exterior e IVA a la Importación.

Entendía la Administración que dado que, de acuerdo con los dictámenes emitidos por el laboratorio de Aduanas, la mercancía importada debía aforarse en la posición arancelaria 1510 00 90 00, "los demás de los demás aceites y sus fracciones obtenidos exclusivamente de aceituna, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, y mezclas de estos aceites o fracciones con los aceites o fracciones de la partida 1509 (distintos del aceite en bruto)", no era posible incluir la misma en el régimen de perfeccionamiento activo, modalidad exportación anticipada, puesto que la autorización de dicho régimen solamente se había obtenido para la mercancía clasificada en la posición arancelaria 1509.10.10.00 "aceite de oliva lampante".

Sexto.

En fechas 10 de abril y 8 de mayo de 2018 tras desestimar las alegaciones formuladas por la interesada, la Administración procedió a dictar sendas liquidaciones provisionales por los conceptos Tarifa Exterior e IVA a la Importación en las que se confirmaba lo ya señalado en la propuesta.

Séptimo.

Disconforme con lo anterior la entidad interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que fueron registradas con número 46/13004/2018 y 46/17726/2018, respectivamente.

En las mismas la interesada se oponía a las liquidaciones practicadas por entender que las muestras obtenidas por la Aduana para la práctica de los análisis por el Laboratorio no eran representativas de la mercancía importada pues se habían extraído sin tener en cuenta las características propias del producto importado, aceite de oliva.

Manifestaba, además, que en todo caso, la Administración está obligada a describir el procedimiento llevado a cabo para garantizar la homogeneidad de las muestras tomadas.

Octavo.

Las citadas reclamaciones fueron objeto de resolución en fecha 24 de febrero de 2022 estimando las pretensiones de la interesada.

Señala la resolución 46/17726/2018 (que es la impugnada) dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

<<TERCERO.- Habiendo sido estimada por este Tribunal la reclamación nº 46-13004-2018 interpuesta contra la liquidación de derechos arancelarios, se traslada aquí los fundamentos de derecho que han llevado a su anulación:

"TERCERO.- En primer lugar se plantea el valor de la conformidad prestada sobre la representatividad de las muestras extraídas en relación con las actuaciones documentadas en la diligencia de 20/03/2015.

En el artículo 98.1 del RD 1065/2007, respecto de las Diligencias se indica que, en las diligencias a las que se refiere en el 99.7 de la Ley 58/2003, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

(...)

Sobre los efectos de la conformidad, en relación con propuestas de liquidación firmadas en conformidad en procedimiento inspector se ha pronunciado el TEAC en la resolución 00/06593/2017, de 15/12/2020, reiterando el criterio ya establecido en la resolución 00/05528/2016 (11-06-2019).

(...)

Visto lo anterior, la inexistencia de un precepto como el 187.4 del RD1065/2007 (que prohíbe revocar la conformidad dada a un acta de conformidad) en las actuaciones de extracción de muestras, visto fin último perseguido por las garantías procedimentales (proteger la seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva) y que el debate se centra sobre la manifestación del interesado, recogida en la diligencia, sobre su conformidad con la representatividad de las muestras, la cuestión se centra en primer lugar en si la extracción de muestras se ha realizado conforme a Derecho, pues de no ser así, como señala el TEAC, la conformidad no puede subsanar o convalidar una situación antijurídica o una indebida aplicación de las normas.

CUARTO.-La cuestión debatida se centra en el cambio de partida arancelaria llevado a cabo por la Administración, como consecuencia del análisis de la mercancía realizado por los Laboratorios de Aduanas, centrándose en la falta de representatividad de las muestras extraídas para la realización de los análisis, alegada por el reclamante.

El reclamante considera que los análisis deben llevarse a cabo de conformidad con las normas internacionales EN ISO 5555 (en materia de muestreo) y EN ISO 661 (en materia de envío de muestras al Laboratorio y a la preparación de éstas para las pruebas), afirmando que el procedimiento de toma de muestras llevado a cabo por la Administración de Aduanas no fue homogéneo por cuanto no se tuvo en cuenta las características propias del producto (aceite de oliva) y que al tomar las muestras se debería haber descrito el procedimiento llevado a cabo para garantizar su homogeneidad, extrayéndolas en las diferentes partes del contenedor: la superficie en donde el aceite se presume más limpio, la zona media en donde se están precipitando las sustancias más pesadas tras las agitación del producto tras el transporte y el fondo en donde las materias saponificables tienen mayor presencia tras haberse precipitado desde la superficie. Y ello, a pesar de haber prestado su conformidad en el momento de la recogida de las mismas.

La normativa relativa a la toma de muestras y análisis de las mercancías importadas se encuentra en la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, y la Circular de la entonces Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales nº 944, de 4 de junio de 1.986, señalando la Orden de 2003 que:

"3. De la operación de extracción de muestra se dejará constancia en Diligencia extendida al efecto, en la que se recogerán las circunstancias habidas y cuantas manifestaciones tenga a bien realizar el interesado, Diligencia que deberá ser suscrita por los intervinientes en las mismas.

4. Las muestras extraídas, como parte o porción que son del producto objeto de determinación, son, a los presentes efectos, representativas del mismo.

5. No obstante, el interesado, con independencia de las muestras extraídas por los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, podrá solicitar en el mismo momento de la indicada extracción que ésta se extienda a otras partes del producto de que se trate, en consecución de su mejor representatividad.

6. La Diligencia, a la que se hace referencia en anterior número 3 del presente apartado, recogerá la expresa aceptación del interesado respecto del carácter representativo de la muestra del producto extraída, o, por el contrario, las motivaciones en que se fundamente la disconformidad."

En el mismo sentido, el Reglamento (CE) n° 379/1999, de la Comisión, de 19 de febrero, relativo a los métodos de análisis de aceites de oliva y aceites de orujo dispone que éstas deben llevarse a cabo de conformidad con las normas internacionales EN ISO 5555 y EN ISO 661, estableciendo, por un lado, que la muestra correspondiente a un aceite contenido en envases separados, tales como barriles, bidones, botellas, etc. debe obtenerse a partir de un número considerable de tales envases, salvo que exista acuerdo previo al respecto entre las partes implicadas, y por otro, que las citadas normas recomiendan en relación con el número de envases a utilizar en la toma de muestras, el establecimiento del acuerdo previo entre las partes, lo que determina que en el caso de importaciones de "aceite de oliva a granel", como es el caso, no existe obligación respecto del cumplimiento de la citada norma.

A su vez, el Reglamento (CE) n° 1427/97 (en vigor a la fecha de admisión del DUA) disponía normas particulares relativas a la compensación por equivalencia y a la exportación anticipada de determinadas mercancías, entre las que se citan los aceites de oliva, indicando que la toma de muestras se efectúe conforme a las normas internacionales EN ISO 5555 (en materia de muestreo) y EN ISO 661 (por lo que respecta al envío de muestras al laboratorio y a la preparación de éstas para las pruebas). La norma 5555 establece que "Si una partida está constituida por un gran número de envases separados, por ejemplo, barriles, bidones, botellas, cajas, latas o bolsas, a menudo será difícil sino imposible, la toma de muestras de cada envase separadamente. Por ello, en tales casos debe elegirse totalmente al azar, un número conveniente de envases de la partida, para asegurar en lo posible, que el conjunto representa las características medias de la partida. Es imposible dar una media rápida y segura para el número de envases a muestrear, ya que ello depende en gran parte, de la uniformidad de la partida. Por lo tanto, es deseable que ambas partes se pongan previamente de acuerdo sobre el número de envases a muestrear".

Como consecuencia, las normas internacionales referenciadas únicamente serán obligatorias cuando los productos indicados se presenten en recipientes de los tipos, botellas, cajas, latas,....., debiéndose indicar en los documentos justificativos de la extracción de muestras que "La toma de muestras se efectúa mediante el procedimiento acordado entre el interesado y los Servicios de Aduanas, según las normas EN ISO 5555 y EN ISO 661, en aplicación del Reglamento CE n° 379/1.999".

No obstante lo dispuesto en la normativa citada, el Tribunal Económico Administrativo Central cambia el criterio establecido en la resolución de 06/04/2005, RG 3947/2004, y en su resolución de 21/07/2009, RG 3124/2008, afirma:

"QUINTO.- Lo recogido hasta ahora, tal como se indica en el acuerdo recurrido, fue dicho por este Tribunal Central en resoluciones de 6 de Abril de 2005 y 10 de Noviembre de 2004 recaídas en sus expedientes RG. 3947/04 y RG. 1438/04. No obstante, el problema de la representatividad de las muestras de las mercancías extraídas para su análisis por el Laboratorio de Aduanas, al margen de lo establecido en las normas citadas anteriormente, ha sido objeto de análisis minuciosos en la jurisdicción contencioso-administrativa. Y así, a modo de ejemplo, se pueden citar, tal como efectúa la firma recurrente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Noviembre de 2001 que contiene los términos siguientes: "(...) la Diligencia se extralimita al añadir en la antefirma: (y en prueba de conformidad con lo actuado y señalado y en especial con la representatividad de las muestras extraídas, firman los presentes en el lugar y fecha indicados). Este inciso colado de rondón carece de eficacia por las razones aducidas, y, además, porque en ningún caso podía eliminar el vicio procedimental en la obtención de las muestras, por clara vulneración de la obligación de homogeneizar previamente el producto (...) Por último, la Sala rechaza la presunción legal establecida en el apartado 2.3 de la Orden Ministerial de 4 Septiembre 1985 que hemos expuesto, consistente en que si no existe observación o reparo del interesado en el momento de la extracción de la muestras, se presume que éstas son representativas, no sólo porque no se puede establecer presunciones legales (iuris tantum) por una simple Orden Ministerial, toda vez que el artículo 118 de la Ley General Tributaria exige que se regulen por Ley, sino porque además no hay razón lógica para deducir que el silencio implica la aceptación de la representatividad, posiblemente en contra suya, de las muestras". Del mismo tenor es la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de Octubre de 1999 cuando dice: "El efecto de que las muestras no hayan sido extraídas conforme a las normas, no puede ser otro que la falta de representatividad de las que fueron analizadas por el Laboratorio de Aduanas no se olvide que la presunción de representatividad de toda la mercancía se vincula a que las muestras hayan sido tomadas conforme a las normas establecidas: Al no ser representativas de todas las mercancías las muestras que se analizaron, la comprobación técnica realizada por la Administración no es apta para enervar la declaración del importador respecto de la mercancía transportada, ya que tal declaración no ha sido desvirtuada en legal forma. Y a lo dicho no afecta que, como argumenta el Sr. Abogado del Estado, el representante de la recurrente no hiciese manifestación al respecto, puesto que la norma obliga a tomar las muestras y realizar los análisis de una determinada manera, haciéndolo constar, con independencia de las manifestaciones que realice el interesado. Debemos pues anular la Resolución impugnada así como la liquidación de la que trae causa, ya que la misma se giró sobre unos supuestos fácticos no acreditados por la Administración, ni suficientes para desvirtuar las manifestaciones del

importador". En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de Julio de 2006 estableciendo: "En el presente supuesto no se trata de discutir el análisis llevado a cabo por el Laboratorio Central de Aduanas, cuyos resultados se aceptan, sino de remontarse a la fase anterior o sea a la de obtención de las muestras, cuya validez depende obviamente de que fueran homogéneas". "Ahora bien no existe dato alguno en todo el expediente administrativo que permita afirmar que la muestras obtenidas fueran homogéneas, ya que no consta fuesen tomadas de la superficie, del centro y del fondo, como requería la naturaleza del producto sino de un solo lugar de los depósitos por lo que la muestra no era representativa". "La necesidad de extraer muestras a tres niveles distintos, -superficie, centro, y fondo-, sin mezclarse entre sí, es exigido por el apartado 2.4.2 cuando, entre otros supuestos, se trata de líquidos transportados en camiones-cisternas. Aquí la norma exige que tal toma triple se haga constar "en la correspondiente Papeleta de Petición de Análisis-Boletín de Análisis" y en el caso que nos ocupa tal indicación formal esta ausente (...), ya que si bien expresamente se señala que las actuaciones practicadas consistieron en la toma de muestras para su análisis, con el detalle de volumen de litros por depósito, pero sin especificación alguna del nivel del que dicho volumen se extrajo, por lo que la presunción en este supuesto cimenta necesariamente, que tal extracción cualificada o más detallada, debiendo producirse, no se produjo. A partir de este punto, las consecuencias han de derivarse de la misma normativa de constante referencia, (dictada con más significación de presunción técnica o estadística que propiamente jurídica), pues si para que la muestra tomada sea representativa de toda la mercancía se precisa que la toma o extracción se haya producido de acuerdo con la normativa establecida, -apartado 2.6-, la infracción de la norma de extracción de líquidos de cisternas conduce a la falta de representatividad estadística de las muestras que fueron analizadas por el Laboratorio de Aduanas, y con ello a la ausencia de suficientes elementos de instrucción que permitan alcanzar su fin a la actividad de comprobación técnica e informe de que se trata y, a través de ella, a la liquidación tributaria rectificatoria practicada. "No obstante, no puede zanjarse este tema sin apreciar las consecuencias que sobre todo ello pueda tener el que, como sostiene el TEAC la actora no manifestara oposición al resultado de los análisis "....

"Pues bien, debe deducirse en principio que la no solicitud de segundo análisis y el mero transcurso de tres meses facultaban a la Administración para destruir las muestras. Ahora bien, la ausencia de iniciativa para ese segundo análisis por la parte recurrente, no impide cuestionar en su significación de fondo el resultado de los análisis, por cuanto tomaron como base muestras no representativas, deviniendo así completamente irrelevante que aquellos segundos o posteriores análisis se solicitasen o no, pues encontrándose el vicio procedimental en el momento previo de la toma de muestras nunca el resultado de las hipotéticas posteriores experiencias y exámenes periciales conseguiría superar la deficiencia inicial de una toma de muestras ya irreproducible que priva de fiabilidad a cuantos análisis quieran repetirse sobre la composición del producto cuestionado". "Debe añadirse que en todo caso la conformidad del representante o administrador de la empresa actora no podía eliminar el vicio procedimental en la obtención de las muestras, por clara vulneración de la obligación de homogeneizar previamente el producto, como exige la Circular 944/1986, de 4 de Junio".

SEXTO.- Llegados a este punto y sin perder de vista lo expuesto en el Fundamento anterior conviene destacar, en las actuaciones que nos ocupan, el extremo contenido en la Circular 944/1986 de aplicación al caso que establece: "Tratándose de líquidos, deberán homogeneizarse también lo mejor posible, a fin de que la proporción de las distintas fases (sólidos en suspensión, emulsiones, dispersiones, etc) sea representativa de la mercancía correspondiente. Si se tratase de grandes continentes (camiones-cisterna o buques-tanque) y, en especial, en el caso de suspensiones con tendencia a decantación (como en el caso de aceites de petróleo con principio insecticida), la muestra consistirá en tomas extraídas de la superficie, del centro y del fondo de la cisterna; tomas que no deberán mezclarse entre sí. Este caso se deberá hacer constar en la correspondiente Papeleta de Petición de Análisis-Boletín de Análisis " (...).

SEPTIMO.- Sentado lo anterior y a la vista de la norma recogida procede ahora significar que en el expediente obra Diligencia de fecha 12 de Septiembre de 2003 en la que se hace constar, en relación con la mercancía descargada en un depósito cilíndrico vertical, que : "Se extrae aceite del depósito donde se encuentra la mercancía, el 2911DEPUE2, introduciendo por la parte superior del mencionado depósito un cubo atado con una cuerda v llenándolo. Posteriormente con su contenido se llenan 3 botes de plástico de 1 litro de capacidad cada uno, se cierran y etiquetan de tal forma que no se puede sacar su contenido sin romperles el mecanismo de cierre " Y en relación con la Diligencia de fecha 18 de Mayo de 2004 en la que se hace constar, en relación con la mercancía descargada en cinco tanques, que "La muestra se ha elaborado mezclando la mercancía extraída de cinco tanques, rellenando posteriormente los recipientes con la misma".

OCTAVO.- Todo lo expuesto hasta ahora lleva a la conclusión de la Sala respecto a que desde un principio el eslabón inicial de la cadena de actuaciones que desembocaron en la práctica de las liquidaciones reclamadas y recurridas resultaba viciado por su irregularidad procedimental, y por ello inepto para servir de base para el control del cumplimiento de las condiciones del Régimen de Perfeccionamiento Activo al que se encontraban acogidas las mercancías. (...)

NOVENO.- Todo lo razonado lleva a la decisión, se reitera la descripción de las formas de actuar a la hora de obtener muestras de la mercancía controvertida y el criterio imperante en la Jurisdicción Contencioso

Administrativa, de que deviene procedente, por lo expuesto, aceptar las pretensiones de la firma recurrente sin necesidad de analizar el resto de argumentaciones evacuadas en el escrito de alzada."

QUINTO.- Pues bien, en el caso que nos ocupa, consta en el expediente administrativo la diligencia de reconocimiento físico de las mercancías y extracción de muestras, firmada por el funcionario actuante y el compareciente, con el siguiente texto:

"En la fecha abajo indicada y en presencia de (con NIF ...), en su condición de apoderado del obligado tributario, se extiende la presente diligencia con objeto de documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente, en su caso, dentro de las actuaciones de comprobación física de la mercancía que se detalla a continuación:

Extracción de muestras para análisis de aceite de oliva virgen lampante.

En el caso de que se hayan extraído muestras, el interesado acepta el carácter representativo de las mismas con respecto al método empleado y a la totalidad del producto declarado en la partida arriba señalada, prestando su conformidad al envase utilizado, su modo de cierre y forma de identificación.

Esta diligencia tiene el carácter de documento público y, por tanto, hace prueba del contenido anteriormente consignado, salvo que se acredite lo contrario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

En aplicación del criterio del Tribunal Central (siguiendo el criterio imperante en la Jurisdicción Contencioso Administrativa), y remontándonos a la fase anterior al análisis de las mercancías, o sea a la de obtención de las muestras reflejada en la diligencia y cuya validez dependía de la homogeneidad de las mismas, no existe dato alguno que permita afirmar que las muestras obtenidas fueran homogéneas, ya que no consta el método de extracción con indicación de los lugares de los que fueron tomadas, como requería la naturaleza del producto. Por ello cabe concluir que la muestra no era representativa.

SEXTO.- Recogido todo lo anterior y teniendo presentes las alegaciones formuladas por el reclamante, procede estimarlas y anular la liquidación objeto de la presente reclamación."

CUARTO.- De acuerdo con el artículo 83.uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los derechos que se devenguen con motivo de la importación forman parte, junto al valor en aduana, de la base imponible del impuesto, por ello la base imponible declarada correspondiente al IVA a la importación se vería incrementada por el aumento de los derechos de importación consecuencia de una regularización. El IVA a liquidar sería el resultante de aplicar al incremento de la base del IVA el tipo del impuesto vigente a la fecha de devengo.

Por tanto, dado que la liquidación de derechos arancelarios se ha considerado no ajustada a derecho por parte de este Tribunal, no procede liquidar el IVA a la importación como consecuencia de la importación realizada, anulándose así la liquidación impugnada.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.>>

Noveno.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 2 de junio de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional sobre la base de los siguientes argumentos:

- La extracción de muestras de aceite de oliva no está sujeta a especificaciones técnicas pues la Circular 944, de 4 de junio de 1985, en su redacción dada por la Circular 2/1998, de 9 de julio, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, estableció que aquella debía realizarse por los Servicios de Aduanas atendiendo a las circunstancias del caso concreto y según la valoración del servicio competente.
- La extracción de muestras debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la Orden Ministerial 2320/2003, de 31 de julio de 2003, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicita la Directora que se unifique criterio en los siguientes términos:

"La extracción de muestras de aceite de oliva líquido a granel no está sometida por la normativa a especificaciones para ser considerada homogénea, quedando la misma a criterio de las autoridades aduaneras competentes, según las circunstancias de cada caso.

Lo anterior no es obstáculo para que el interesado pueda impugnar dicha representatividad cuando estas autoridades le insten al pago de derechos suplementarios de importación a raíz de los análisis que estas últimas han efectuado de dicha muestra, siempre que no se haya otorgado el levante de las mercancías controvertidas o, si éste ya ha sido concedido, que no hayan sido alteradas en modo alguno, extremo cuya prueba incumbe al declarante."

Décimo.

Puesto de manifiesto el expediente en 15 de junio de 2022 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.

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 ha de analizar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar si la extracción de muestras de aceite de oliva presentado a granel está sometida a determinadas especificaciones para ser considerada homogénea o si por el contrario la misma queda a criterio de las autoridades aduaneras según las circunstancias de cada caso concreto.

Tercero.

Manifiesta la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT su disconformidad con la resolución recurrida por entender que las conclusiones extraídas por el Tribunal Regional en relación con la metodología que ha de seguirse en la toma de muestras de productos líquidos no se ajusta a lo dispuesto en la Circular 944, de 4 de junio de 1986, por la que se regula el procedimiento de extracción de muestras.

Señala en particular que la decisión adoptada por el Tribunal Regional es errónea en la medida en que se basa en una redacción de la Circular que no estaba vigente en el momento de los hechos.

Como se ha indicado en los antecedentes de hecho, en el caso que nos ocupa el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia entendió que no podía aceptarse que las muestras de aceite de oliva (presentado a granel) extraídas por la Aduana Marítima de Valencia fuesen representativas de la totalidad de la mercancía objeto de declaración aduanera, puesto que en el momento de tomarse aquellas las autoridades aduaneras no dejaron constancia en diligencia ni del método empleado ni de los lugares de extracción (referida a la superficie, centro y fondo de la cisterna).

Consideraba a estos efectos el órgano económico-administrativo, citando el criterio expresado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución 00/03124/2008, de 21 de julio de 2009, que la infracción de la normativa de extracción de líquidos de cisternas contenida en la Circular 944/86, de 4 de junio, debía tener como consecuencia que las muestras extraídas no se considerasen representativas de la totalidad de la mercancía, al estar viciado el primer eslabón de la cadena del procedimiento de toma de muestras.

A la extracción de muestras para su análisis se refería el artículo 68 del Reglamento 2913/92, de 12 de octubre, del Consejo por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, (en adelante Código Aduanero Comunitario), vigente en el momento de los hechos, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Para la comprobación de las declaraciones admitidas por ellas mismas, las autoridades aduaneras podrán proceder:

a) a un control documental, que se referirá a la declaración y a los documentos adjuntos. Las autoridades aduaneras podrán exigir al declarante la presentación de otros documentos que faciliten la comprobación de la exactitud de los datos incluidos en la declaración;

b) al examen de las mercancías y a la extracción de muestras para su análisis o para un control más minucioso."

Por su parte el artículo 69, apartado 2, del Código Aduanero Comunitario disponía, en relación con la intervención del declarante en el examen de las mercancías, lo que sigue:

"El declarante tendrá derecho a asistir al examen de las mercancías, así como, en su caso, a la extracción de muestras. Las autoridades aduaneras, cuando lo estimen conveniente, exigirán al declarante que asista a dicho

examen o extracción o que se haga representar en los mismos, con el fin de aportar la ayuda necesaria para facilitar dicho examen o extracción de muestras."

Asimismo, el artículo 70, apartado 1, de dicho Código, preveía, lo siguiente:

"Cuando el examen sólo se refiera a una parte de las mercancías objeto de una misma declaración, los resultados del examen se extenderán a todas las mercancías de esta declaración.

Sin embargo, el declarante podrá solicitar un examen adicional de las mercancías cuando considere que los resultados del examen parcial no son válidos para el resto de las mercancías declaradas."

Finalmente el artículo 71 del mismo Código establecía en cuanto a los resultados de de la comprobación:

"1. Los resultados de la comprobación de la declaración servirán de base para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

2. Cuando no se proceda a la comprobación de la declaración, la aplicación de las disposiciones contempladas en el apartado 1 se efectuará sobre la base de los datos de la declaración."

Por su parte, el Reglamento 2454/93, de 2 de julio, de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario, regulaba el examen de las mercancías en los siguientes términos:

"Artículo 239

1. El examen de las mercancías se efectuará en el lugar designado para este fin y durante las horas previstas a tal efecto.

2. No obstante, las autoridades aduaneras, a petición del declarante, podrán autorizar el examen de las mercancías en un lugar y en horas distintas a los contemplados en el apartado 1.

Los gastos que pudieran ocasionarse correrán a cargo del declarante.

Artículo 240

1. Cuando las autoridades aduaneras decidan proceder al examen de las mercancías, lo comunicarán al declarante o a su representante.

2. Cuando las autoridades aduaneras decidan examinar sólo una parte de las mercancías declaradas, indicarán al declarante o a su representante las que quieran examinar, sin que éste pueda oponerse a dicha elección.

Artículo 241

1. El declarante o la persona que éste designe para asistir al examen de las mercancías prestará a las autoridades aduaneras la colaboración necesaria para facilitar su tarea. Si dichas autoridades no consideran satisfactoria la colaboración prestada podrán exigir del declarante que designe a una persona apta para prestar la colaboración requerida.

2. Cuando el declarante se niegue a asistir al examen de las mercancías o a designar a una persona apta para prestar la colaboración necesaria a juicio de las autoridades aduaneras, éstas fijarán un plazo para ello, a menos que consideren que pueden prescindir de efectuar dicho examen.

Si, transcurrido el plazo mencionado, el declarante no hubiere atendido a los requerimientos de dichas autoridades, éstas procederán de oficio, a efectos de aplicación de la letra a) del artículo 75 del Código, al examen de las mercancías, por cuenta y riesgo del declarante, recurriendo, cuando lo considere necesario, a los servicios de un experto o de cualquier otra persona que se designe según las disposiciones vigentes.

3. Las comprobaciones efectuadas por las autoridades aduaneras como consecuencia del examen practicado en las condiciones descritas en el apartado anterior, producirán los mismos efectos que si el examen hubiere sido practicado en presencia del declarante.

4. Las autoridades aduaneras podrán, en lugar de adoptar las medidas previstas en los apartados 2 y 3, considerar sin efecto la declaración cuando no quepa ninguna duda de que la negativa del declarante a asistir al examen de las mercancías o a designar una persona apta para prestar la asistencia necesaria no tiene por objeto o por efecto impedir la comprobación de una infracción de las disposiciones que regulan la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero considerado, o eludir la aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 66 o en el apartado 2 del artículo 80 del Código.

Artículo 242

1. Cuando decidan proceder a efectuar una extracción de muestras, las autoridades aduaneras lo comunicarán al declarante o a su representante.

2. Las extracciones serán efectuadas por las mismas autoridades aduaneras. Sin embargo, éstas podrán exigir que sean efectuadas, bajo su control, por el declarante o por la persona designada por éste.

Las extracciones se efectuarán según los métodos previstos para ello por las disposiciones vigentes.

3. Las cantidades que hayan de ser extraídas no deberán exceder de las necesarias para permitir el análisis o el control detallado de las mercancías, comprendido un posible contraanálisis.

Artículo 243

1. El declarante o la persona que éste designe para asistir a la extracción de muestras estará obligado a prestar a las autoridades aduaneras toda la colaboración necesaria para facilitar las operaciones.

2. Cuando el declarante se niegue a asistir a la extracción de muestras o a designar a una persona para tal fin, o cuando no preste a las autoridades aduaneras toda la colaboración necesaria para facilitar la operación, se aplicará lo dispuesto en la segunda oración del apartado 1 del artículo 241 y en los apartados 2, 3 y 4 del mismo artículo.

Artículo 244

Cuando las autoridades aduaneras hayan extraído las muestras para análisis o para un control detallado, autorizarán el levante de las citadas mercancías sin esperar los resultados del análisis o control, si nada más se opone a ello y a condición de que, en el caso de que haya nacido o pueda nacer una deuda aduanera, el importe de los derechos correspondiente haya sido contraído y pagado o garantizado con antelación.

Artículo 245

1. Las cantidades que hayan sido extraídas por el servicio de aduanas en concepto de muestras no serán deducibles de la cantidad declarada.

2. Si se trata de una declaración de exportación o de perfeccionamiento pasivo, se autorizará al declarante, cuando las circunstancias lo permitan, a sustituir las cantidades de mercancías extraídas en concepto de muestras por otras mercancías idénticas, con el fin de completar el envío.

Artículo 246

1. Las muestras extraídas, salvo que queden destruidas como consecuencia de las operaciones de análisis y control, se devolverán al declarante, si éste lo solicita y a su costa, desde el momento en que carezca de utilidad su conservación por las autoridades aduaneras, especialmente en cuanto se haya agotado cualquier posibilidad de recurso por parte del declarante contra la decisión adoptada por dichas autoridades sobre la base de los resultados del análisis o del control minucioso.

2. Las muestras cuya devolución no fuera pedida por el declarante podrán ser destruidas o conservadas por las autoridades aduaneras. Sin embargo, en ciertos casos especiales, dichas autoridades podrán exigir del interesado la retirada de las muestras sobrantes.

Regulación semejante a la anterior se contiene en la actualidad en el Reglamento 952/2013, del Parlamento y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, (en adelante Código Aduanero de la Unión), cuyo artículo 188 señala (el subrayado es de este Tribunal):

"Las autoridades aduaneras, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana que haya sido admitida, podrán:

- a) examinar la declaración y los documentos justificativos;
- b) exigir al declarante que facilite otros documentos;
- c) examinar las mercancías;
- d) tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.

Por su parte, los artículos 189 y 190 del mismo texto legal, bajo el título "examen y toma de muestras de las mercancías" y "examen y toma de muestras de las mercancías de forma parcial", indican lo siguiente:

"Artículo 189

1. El transporte de las mercancías hasta los lugares donde vayan a ser examinadas y donde se vayan a tomar muestras, así como todas las manipulaciones que requiera dicho examen o toma de muestras, serán efectuados por el declarante o bajo su responsabilidad. Los gastos que resulten de ello correrán a cargo del declarante.

2. El declarante tendrá derecho a estar presente o representado en el momento en que las mercancías sean examinadas y en el momento en que se tomen las muestras. Cuando las autoridades aduaneras tengan motivos razonables para ello, podrán exigir del declarante que esté presente o sea representado al ser examinadas las mercancías o al ser tomadas las muestras, o que les proporcione la asistencia necesaria para facilitar dicho examen o toma de muestras.

3. Siempre que se efectúe con arreglo a las disposiciones vigentes, la extracción de muestras por parte de las autoridades aduaneras no dará lugar a ninguna indemnización por parte de la administración, si bien los gastos ocasionados por este análisis o examen correrán a cargo de esta última.

Artículo 190

1. Cuando solo se examine o se tomen muestras de una parte de las mercancías objeto de una declaración en aduana, los resultados del examen parcial, o del análisis o examen de las muestras, se aplicarán a todas las mercancías comprendidas en la misma declaración.

No obstante, el declarante podrá solicitar un nuevo examen o extracción de muestras de las mercancías si considera que los resultados del examen parcial, o del análisis o examen de las muestras tomadas, no son válidos por lo que respecta al resto de las mercancías declaradas. Se aprobará la solicitud, siempre que no se haya procedido al levante de las mercancías o, de haberse procedido al levante de las mercancías, siempre que el declarante pruebe que no han sido modificadas de ninguna manera.

2. A efectos del apartado 1, cuando una declaración en aduana incluya mercancías clasificadas en dos o más partidas de orden, los datos correspondientes a las mercancías clasificadas en cada partida de orden se considerarán como una declaración aparte."

Finalmente, el artículo 191 del mismo Código señala, en cuanto a los resultados de la comprobación lo siguiente:

"1. Los resultados de la comprobación de la declaración en aduana serán utilizados para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

2. Cuando no se compruebe la declaración en aduana, se aplicará el apartado 1 con arreglo a los datos que figuren en dicha declaración.

3. Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades aduaneras tendrán la misma fuerza probatoria en todo el territorio aduanero de la Unión."

Asimismo, en esta materia se ha de tener en cuenta lo dispuesto en el 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 (en adelante Reglamento de Ejecución).

Señala en primer lugar el artículo 238 del Reglamento de Ejecución, en relación con la fecha y lugar del examen de las mercancías, lo siguiente:

"Cuando la aduana competente haya decidido proceder al examen de las mercancías de conformidad con el artículo 188, letra c), del Código o a la toma de muestras de conformidad con el artículo 188, letra d), del Código, deberá designar la fecha y el lugar para ello y comunicarlo al declarante.

A petición del declarante, la aduana competente podrá designar un lugar distinto del recinto aduanero o una hora que no corresponda al horario oficial de apertura de la aduana."

Por su parte, el artículo 239 del citado texto regula el examen de las mercancías en los siguientes términos:

"1. En caso de que la aduana decida examinar únicamente una parte de las mercancías, comunicará al declarante los artículos que desee examinar.

2. En caso de que el declarante se niegue a estar presente en el examen de las mercancías o no proporcione la asistencia necesaria exigida por las autoridades aduaneras, estas fijarán un plazo para su comparecencia o asistencia.

En caso de que el declarante no haya cumplido con las exigencias de las autoridades aduaneras al expirar el plazo, estas procederán al examen de las mercancías por cuenta y riesgo del declarante. En caso necesario, las autoridades aduaneras podrán solicitar los servicios de un experto que será designado con arreglo a la legislación

del Estado miembro de que se trate, en la medida en que el Derecho de la Unión no prevea disposiciones al respecto."

El mismo texto legal en su artículo 240 hace referencia al procedimiento a cómo se ha de realizar la toma de muestras de las mercancías, indicando lo que sigue:

"1. En caso de que la aduana decida tomar muestras de las mercancías, lo comunicará al declarante.

2. En caso de que el declarante se niegue a estar presente durante la toma de muestras o no proporcione la asistencia necesaria exigida por las autoridades aduaneras, estas fijarán un plazo para su comparecencia o asistencia.

En caso de que el declarante no haya cumplido con las exigencias de las autoridades aduaneras al expirar el plazo, estas procederán a la toma de muestras, por cuenta y riesgo del declarante.

3. La toma de muestras será efectuada por las propias autoridades aduaneras. No obstante, estas últimas podrán exigir que sea el declarante quien tome las muestras o recurrir a un experto que realice esta tarea bajo su supervisión. El experto será designado de conformidad con la legislación del Estado miembro de que se trate, en la medida en que el Derecho de la Unión no prevea disposiciones al respecto.

4. Las cantidades extraídas a título de muestra no deberán exceder de lo necesario para permitir el análisis o un examen más detallado de las mercancías, comprendido un eventual análisis ulterior.

5. Las cantidades extraídas a título de muestra no serán deducibles de la cantidad declarada.

6. Cuando se trate de declaraciones de exportación o de perfeccionamiento pasivo, el declarante podrá sustituir las cantidades de mercancía extraídas a título de muestra por otras mercancías idénticas, con el fin de completar el envío."

Finalmente el artículo 243 se refiere a los resultados de la comprobación de la declaración en aduana y del examen de las mercancías en los siguientes términos:

"1. Cuando las autoridades aduaneras comprueben la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana, deberán dejar constancia de que se ha efectuado esa comprobación y registrar sus resultados. Cuando solo se haya examinado una parte de las mercancías, se procederá al registro de las mercancías examinadas. En caso de que el declarante no se halle presente, se registrará su ausencia.

2. Las autoridades aduaneras informarán al declarante acerca de los resultados de la comprobación.

3. En caso de que los resultados de la comprobación de la declaración en aduana no coincidan con los datos facilitados en la declaración, las autoridades aduaneras determinarán y procederán al registro de los datos que deban tenerse en cuenta a los fines siguientes:

a) el cálculo del importe de los derechos de importación o de exportación y demás gravámenes sobre las mercancías;

b) el cálculo de las posibles restituciones u otros importes o ventajas financieras previstas en el marco de la exportación al amparo de la política agrícola común;

c) la aplicación de las demás disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

4. En caso de que se compruebe que el origen no preferencial declarado es incorrecto, el origen que deberá tenerse en cuenta a los fines del apartado 3, letra a), se determinará basándose en la prueba presentada por el declarante o, si esta no fuera suficiente o satisfactoria, en cualquier información disponible."

Como se observa de la normativa reproducida, tanto el Código Aduanero Comunitario como el vigente Código Aduanero de la Unión autorizan a las autoridades aduaneras a extraer muestras de las mercancías presentadas ante la Aduana con el objeto de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras.

No concretan, sin embargo, las normas citadas, el procedimiento que se ha de seguir para la extracción de muestras por lo que habrá que acudir a lo dispuesto sobre esta materia en la normativa nacional.

La norma interna que regula la práctica de los análisis y la emisión de los dictámenes por los laboratorios de aduanas e impuestos especiales está contenida en la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, cuya Disposición segunda señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1. La extracción de muestras se llevará a cabo por los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, así como por otros organismos o servicios debidamente facultados para desempeñar esta función, en presencia del interesado o de su representante, designado al efecto.

Los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales podrán disponer, no obstante, en razón de las especiales circunstancias concurrentes, que la extracción de las muestras sea efectuada, bajo su control, directamente por el propio interesado o por otra persona o entidad expresamente autorizada al respecto.

2. Con independencia de su legítimo propietario, se entenderá por interesado, a estos efectos, al tenedor de la mercancía, bien sea en su condición de consignatario, de transportista o de depositario de la misma, según la situación de que se trate.

3. De la operación de extracción de muestra se dejará constancia en Diligencia extendida al efecto, en la que se recogerán las circunstancias habidas y cuantas manifestaciones tenga a bien realizar el interesado, Diligencia que deberá ser suscrita por los intervinientes en las mismas.

4. Las muestras extraídas, como parte o porción que son del producto objeto de determinación, son, a los presentes efectos, representativas del mismo.

5. No obstante, el interesado, con independencia de las muestras extraídas por los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, podrá solicitar en el mismo momento de la indicada extracción que ésta se extienda a otras partes del producto de que se trate, en consecución de su mejor representatividad.

6. La Diligencia, a la que se hace referencia en anterior número 3 del presente apartado, recogerá la expresa aceptación del interesado respecto del carácter representativo de la muestra del producto extraída, o, por el contrario, las motivaciones en que se fundamente la disconformidad.

En todo caso, los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, cuando el interesado no acepte la indicada representatividad, podrán no autorizar la disponibilidad de la mercancía considerada, hasta tanto no exista pronunciamiento firme sobre su específica determinación."

Asimismo, en esta materia habrá de atender a lo dispuesto en la Circular 944, de 4 de junio de 1986, de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, sobre análisis y emisión de dictámenes por los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, cuya norma segunda indica lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"2. Extracción de muestras

En todos los casos en que haya de verificarse el análisis de una mercancía, el proceso administrativo del mismo se iniciará mediante la extracción o toma de muestra, extremo que se hará constar en el documento de despacho o expediente correspondiente.

2.1 Normas para la extracción de muestras

Los servicios de aduanas e impuestos especiales extraerán las muestras en presencia del declarante o su representante legal, de acuerdo con las normas que se dictan mas adelante.

Los asistentes deberán suscribir el documento (papeleta de petición de análisis-boletín de análisis) en el que se formalice la extracción.

Cuando el declarante no asista a la extracción de muestras o no designe una persona, o cuando no preste a los servicios de aduanas la colaboración y asistencia necesarias, estos servicios le señalarán un plazo para ello.

Si transcurrido este plazo, el declarante no hubiera atendido a los requerimientos de los servicios de aduanas, se procederá por los mismos a la extracción de muestras. Esta operación producirá los mismos efectos que si se hubiera practicado en presencia del declarante.

2.2 Muestras a extraer

De las mercancías sometidas a análisis se obtendrán tres muestras, una de las cuales se utilizara para la practica del primer análisis y las dos restantes se conservaran en las oficinas de los servicios de aduanas e impuestos especiales.

En los casos de desnaturalización o marcado de productos con desnaturalizantes o marcados de constitución química no definida y cuyas características no estén reglamentariamente establecidas, se deberá necesariamente tomar muestra del desnaturalizante o marcador utilizado.

(...)

2.4 Tipos de muestras:

2.4.1 Muestras de productos sólidos.

Las de productos químicos puros o mezclados, a granel, que presenten un aspecto homogéneo se podrán tomar de una sola parte del depósito o, si se prefiere, de diversas partes del mismo para mezclarlas después entre sí.

Cuando la mercancía se presente en envases se recomienda elegir varios envases de la manera más aleatoria posible.

De cada uno de los envases elegidos se tomará una porción, introduciendo, cuando la naturaleza del producto lo permita, una sonda de forma que lo atravesase totalmente en la dirección de una diagonal. Una vez reunidas todas las cantidades tomadas con la sonda, se homogeneizarán lo mejor posible y se aplicará el método de cuarteo para conseguir la cantidad de muestra a analizar.»

2.4.2 Tratándose de líquidos deberán homogeneizarse también lo mejor posible, a fin de que la proporción de las distintas fases (sólidos en suspensión, emulsiones, dispersiones, etc.), sea representativa de la mercancía correspondiente.

2.5 Según el punto 2.2 de la Orden, en el caso de que el interesado o su representante legal considere que el procedimiento habitualmente utilizado para la toma de muestras no es el apropiado para una mercancía concreta, dada la naturaleza de la misma o forma en que se presenta, podrá solicitar de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales el procedimiento con que, a su juicio, debería ser extraída, con el fin de conseguir que dicha muestra sea representativa. La Dirección General resolverá discrecionalmente lo que proceda.

2.6 Las muestras tomadas de acuerdo con la normativa establecida o con el procedimiento excepcional autorizado por el Centro Directivo se presumirá que son representativas de toda la mercancía, si no existiera observación o reparo del interesado o su representante legal, formulado en el momento de la extracción.

(...)"

De la normativa reproducida se deriva que la extracción de muestras se realizará, con carácter general, por la Administración de Aduanas en presencia del declarante o su representante. La toma de muestras se documentará en diligencia en la que se recogerán las circunstancias habidas y las manifestaciones que pudiera hacer al respecto el interesado.

Asimismo indica la norma que las muestras extraídas deberán ser representativas del producto objeto de análisis permitiendo a los interesados solicitar a la Aduana que la extracción se extienda a otras partes del producto en aras de una mayor representatividad o que incluso se proponga por estos el procedimiento de toma de muestras que se considere más adecuado en función de la naturaleza de las mercancías.

Sentado lo anterior, procede analizar cuales son las reglas establecidas por la citada Circular para la extracción de muestras de líquidos.

Señala la norma aplicable lo siguiente:

"2.4.2 Tratándose de líquidos deberán homogeneizarse también lo mejor posible, a fin de que la proporción de las distintas fases (sólidos en suspensión, emulsiones, dispersiones, etc.), sea representativa de la mercancía correspondiente."

Como se observa, no somete la Circular la extracción de muestras de líquidos presentados a granel a unos procedimientos concretos sino que se limita a señalar que los líquidos deberán homogeneizarse lo mejor posible a fin de que la proporción de las distintas fases sea representativa de la mercancía.

Tal y como sostiene el Departamento de Aduanas la norma no somete la toma de muestras de líquidos a una metodología concreta, por ejemplo que la extracción se realice de la superficie, centro y fondo de la cisterna, sino que se limita a indicar a las autoridades aduaneras que homogeneicen los líquidos lo mejor posible.

No obstante lo anterior, de la lectura de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana que ahora se impugna origen de la presente reclamación, se observa que no es esta redacción de la Circular 944/86 la que se considera a la hora de valorar si se cumplió el procedimiento fijado para la extracción de muestras sino aquella que se contenía en el texto originario de la norma. Señalaba la redacción original de la Circular 944/86, en lo que aquí interesa, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"2.4.2 Tratándose de líquidos, deberán homogeneizarse también lo mejor posible, a fin de que la proporción de las distintas fases (sólidos en suspensión, emulsiones, dispersiones, etc.) sea representativa de la mercancía correspondiente. Si se tratase de grandes continentes (camiones-cisterna o buques-tanque) y, en especial, en el caso de suspensiones con tendencia a decantación (como en el caso de aceites de petróleo con principio insecticida), la muestra consistirá en tomas extraídas de la superficie, del centro y del fondo de la cisterna; tomas que no deberán mezclarse entre sí. Este caso se deberá hacer constar en la correspondiente papeleta de petición de análisis-boletín de análisis."

Sometía la norma en redacción original la extracción de muestras de líquidos a una metodología concreta que imponía en caso de presentación de líquidos en grandes continentes se tomaran aquellas de la superficie, el centro y el fondo de la cisterna, sin mezclarse entre sí. No obstante el legislador modificó dicho método por entender que el mismo daba lugar a disfunciones.

Justificaba la modificación normativa la Circular 2/98, de 9 de julio, del siguiente modo:

"La aplicación de determinadas disposiciones de la mencionada Circular 944, ha venido dando lugar en los últimos tiempos a determinadas disfunciones sobre su correcta interpretación. En concreto, los apartados 2.4.1 relativos a la extracción de muestras en productos sólidos cuando el mismo es heterogéneo, y el apartado 2.4.2 en productos líquidos presentados en grandes continentes y, en especial, en el caso de suspensiones con tendencia a la decantación, imponían la necesidad de someter la toma de muestras a unas determinadas especificaciones con vistas a asegurar la representatividad de las muestras extraídas.

Dado que tal proceso particular de extracción de muestras no permite asegurar por sí mismo la representatividad de las muestras, y es fuente constante de interpretaciones divergentes en los distintos servicios, parece aconsejable eliminar algunas de las especialidades antedichas, al objeto de someter, en todo caso, el procedimiento de extracción de muestras a la norma general prevista en la Orden de 4 de septiembre de 1985, que atribuye a los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, atendiendo a las circunstancias del caso, velar por el cumplimiento de la condición de representatividad, y a los interesados la facultad de formular observaciones o reparos sobre la misma en el momento de la extracción, en el supuesto de que consideren que tal representatividad no está del todo garantizada."

Lo expuesto determina que, tal y como señala el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en la actualidad -y desde 1998- la toma de muestras de líquidos presentados a granel no esté sometida a una metodología concreta debiendo realizarse la extracción de muestras de forma que las mismas sean lo más homogéneas posibles atendiendo a la naturaleza del producto.

Por otra parte, tampoco podría oponerse por los administrados que la toma de muestras en el caso de aceite de oliva a granel deba hacerse de acuerdo con lo dispuesto en las normas ISO 5555 e ISO 661, pues como manifestó este Tribunal en resolución 00/03947/2004, de 6 de abril de 2005, dictada en unificación de criterio, dichas normas no son de aplicación en los productos presentados a granel.

CUARTO.- No obstante lo anterior, se ha de precisar que el hecho de que la norma aplicable no imponga un método concreto de extracción de muestras no implica que la Aduana pueda realizar dicha extracción sin indicar cuál ha sido el método empleado, de dónde se han tomado las muestras o cuáles son los motivos que le han llevado a seguir un determinado criterio en función de las características de la mercancía objeto de análisis.

Se ha de recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la Disposición segunda de la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de la operación de extracción de muestra debe dejar constancia en diligencia extendida al efecto, indicado las circunstancias habidas y cuantas manifestaciones tenga a bien realizar el interesado.

Asimismo, se ha de poner de manifiesto que si bien la Circular 944/1986, de 4 de junio, no establece reglas específicas de toma de muestras si mantiene la obligación de garantizar que la muestra extraída sea homogénea y representativa, por lo que resulta lógico que, tratándose de líquidos no homogéneos presentados en cisternas o tanques que no puedan homogeneizarse bien mediante operaciones de mezclado, agitación o circulación a través de bombas de líquidos, etc, antes del muestro, la toma de muestras se realice a varias profundidades para garantizar la representatividad de las mismas, tal y como recomienda la Unión Europea en su manual SAMANCTA, -Sampling Manual for Custom and Taxation Authorities-, creado para facilitar información e instrucciones sobre cómo obtener y manipular muestras para la realización de análisis por los Laboratorios de Aduanas (https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/SAMANCTA/ES/index-ES.htm).

No obstante, al no establecer la norma como obligatoria dicha forma de extracción, la Administración no quedará obligada a seguirla, debiendo no obstante, motivar el método que emplea y como asegura el mismo la representatividad de las muestras.

Se ha de tener presente que una cosa es que la extracción de muestras en el caso de aceite de oliva a granel no deba realizarse siguiendo unas determinadas especificaciones técnicas y otra distinta es que no deba justificarse por las autoridades aduaneras las circunstancias que le llevan a extraer las muestras de una forma determinada. La Administración está obligada en todo caso a especificar en diligencia cómo se ha realizado la toma de muestras describiendo el proceso seguido, debiendo además ofrecer al interesado la posibilidad de que el mismo designe otras muestras que, a su juicio, deban extraerse para garantizar la representatividad de aquellas.

Ha de tenerse en cuenta que de nada serviría permitir a los interesados impugnar la representatividad de las muestras si la Aduana no justificase en modo alguno por qué ha utilizado un determinado procedimiento y cómo ha llevado a cabo la extracción para garantizar la citada representatividad. Si no se expresa de ningún modo por la Administración cómo ha realizado la extracción de muestras nada podría rebatir el administrado, quedando indefenso ante la actuación administrativa.

Así pues el derecho de los administrados a impugnar la representatividad de las muestras exige que la Administración especifique el modo en que ha tenido lugar la extracción de aquellas así como las circunstancias de cada caso concreto pues de lo contrario aquel quedaría convertido en papel mojado al no poder rebatir los métodos empleados por la Aduana por desconocer aquellos.

Lo anterior implica que en casos como el que nos ocupa en los que la Aduana no justifique en absoluto cómo se produjo la extracción de muestras, de qué lugar del contenedor o cisterna se extrajeron las mismas o cuáles

fueron los criterios empleados en función de la naturaleza de las mercancías, no pueda entenderse acreditada la representatividad de las muestras extraídas.

Se ha de tener presente además, que de acuerdo con lo dispuesto tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como por la jurisprudencia nacional el derecho a impugnar la representatividad de las muestras extraídas no se ve limitado por la circunstancia de que el interesado estuviese presente en el momento de la toma de muestras o firmase la diligencia de toma de muestras sin hacer constar su disconformidad con la representatividad de aquellas.

Así lo señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en su sentencia *Derudder*, de 4 de marzo de 2004, asunto C-290/01, en la que al respecto se indica (el subrayado es nuestro):

"31. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente al Tribunal de Justicia si la normativa comunitaria debe ser interpretada en el sentido de que el declarante en aduana o su representante, aunque haya asistido a la extracción de una muestra de las mercancías importadas por las autoridades aduaneras sin formular objeciones respecto a la representatividad de la muestra, puede impugnar dicha representatividad cuando estas autoridades le insten al pago de derechos suplementarios de importación a raíz de los análisis que han efectuado de dicha muestra.

(...)

39. A este respecto, hay que empezar señalando que ni en el Código aduanero comunitario ni en el texto de las Directivas 79/695 y 82/57 existe ninguna disposición que pueda limitar, en modo alguno, el derecho del declarante o de su representante a impugnar, la representatividad de dichas muestras después de las operaciones de extracción de muestras de las mercancías importadas, porque estuviera presente al realizarse dichas operaciones y no manifestara formalmente su oposición en cuanto a esta representatividad en la fecha en que fueron efectuadas.

40. Por una parte, tanto del artículo 69, apartado 2, del Código aduanero comunitario como de dichas Directivas y, en particular, de los artículos 9, apartados 4 y 5, de la Directiva 79/695 y 13, apartado 1, de la Directiva 82/57, se desprende claramente que si bien es cierto que el declarante o su representante debe ser informado de las operaciones de extracción de muestras de las mercancías por las autoridades aduaneras, no tiene que estar necesariamente presente cuando se llevan a cabo estas operaciones, de modo que, en tal situación, no podrá, por definición, formular objeciones en el momento en que se efectúa dicha extracción.

41. Por otra parte, del Código aduanero comunitario y de su Reglamento de aplicación, así como de las mismas Directivas, resulta igualmente que cuando el declarante o su representante asiste a tales operaciones, tiene un margen de maniobra particularmente reducido, ya que de los artículos 13, apartado 2, de la Directiva 82/57 y 242, apartado 2, párrafo primero, del Reglamento nº2454/93 se desprende que las extracciones se efectúan, en principio, por las propias autoridades aduaneras.

42. En estas circunstancias, el derecho a impugnar la representatividad de una muestra extraída de las mercancías importadas por las autoridades aduaneras no puede negarse a priori al declarante o a su representante, a pesar de que no haya formulado ninguna objeción al respecto en el momento de dicha extracción. Esta interpretación, además de no quedar en absoluto excluida por el tenor de las disposiciones mencionadas, se ajusta perfectamente a la finalidad misma de la normativa comunitaria en materia aduanera tal como resulta, en particular, del noveno considerando de la Directiva 79/695 y del quinto considerando del Código aduanero comunitario y que consiste en garantizar una correcta aplicación de los derechos y exacciones previstos por esta normativa. Aunque, desde este punto de vista, hay que reconocer a las autoridades aduaneras amplias facultades de control, los agentes económicos también deben disponer del derecho a impugnar las decisiones adoptadas por estas últimas, especialmente cuando, como en el litigio principal, estimen que las muestras extraídas por dichas autoridades para su análisis no son representativas del conjunto de mercancías importadas y que, por este motivo, han llevado a que se fije un importe incorrecto de los derechos de importación.

43. Si bien es cierto que de las consideraciones anteriores se desprende que un declarante en aduana o su representante puede impugnar la representatividad de una muestra extraída de las mercancías importadas, aunque estuviera presente cuando se efectuaron las operaciones de extracción y no formulara ninguna observación al respecto en ese momento, tanto el principio de seguridad jurídica como el efecto útil de las Directivas 79/695 y 82/57 y del Código aduanero comunitario se oponen a que esta posibilidad de impugnación sea ilimitada. Dicha posibilidad no debe mantenerse una vez que el servicio de aduanas conceda el levante de las mercancías de que se trate, salvo en los casos en que se pueda demostrar que el estado de estas mercancías no ha sido alterado en modo alguno después del levante, de forma que, en particular, quede preservada la posibilidad de efectuar nuevos exámenes y, en su caso, nuevas extracciones.

44. Como la Comisión ha señalado acertadamente en las observaciones escritas que ha presentado ante el Tribunal de Justicia, esta interpretación -que se basa, especialmente, en el tenor del artículo 13, apartado 3, de la

Directiva 79/695, según el cual «mientras no se haya dado el levante, las mercancías no podrán moverse del lugar en que se encuentren, ni podrán ser sometidas a ninguna clase de manipulación, sin autorización del servicio de aduanas»- responde en primer lugar a necesidades prácticas evidentes, ya que, cuando se haya concedido el levante de las mercancías importadas y éstas se hayan comercializado, el declarante en aduana o su representante ya no estará en condiciones, por lo general, de impugnar la representatividad de una muestra.

45. Además, la limitación temporal de la posibilidad de impugnar la representatividad de una muestra extraída de dichas mercancías responde a la finalidad misma de las Directivas 79/695 y 82/57 y del Código aduanero comunitario, que tienen por objeto garantizar procedimientos de despacho de aduana rápidos y eficaces, ya que, si el declarante pudiera impugnar dicha representatividad de forma ilimitada, las autoridades aduaneras deberían efectuar de oficio un examen exhaustivo de todas las mercancías objeto de una declaración en aduana para prevenir este riesgo, lo que no responde ni al interés de los agentes económicos, generalmente preocupados, como en el caso del litigio principal, por solicitar el levante para poder comercializar rápidamente las mercancías que declaran, ni al interés de dichas autoridades, para las que un examen sistemático de las mercancías declaradas implicaría un aumento considerable de su trabajo.

46. Por último, la interpretación según la cual la posibilidad de impugnar la representatividad de una muestra debe limitarse al período durante el que las mercancías importadas todavía están disponibles para poder llevar a cabo, en su caso, una nueva extracción, queda corroborada por el tenor del Código aduanero comunitario y, en particular, por su artículo 78, apartado 2, según el cual las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al examen de las mercancías, «cuando éstas todavía puedan ser presentadas». Si la posibilidad que tienen dichas autoridades de controlar a posteriori las declaraciones en aduana se subordina al requisito de disponibilidad de las mercancías objeto de tales declaraciones, lo mismo debe afirmarse de la posibilidad de un declarante en aduana o de su representante de impugnar la representatividad de una muestra. Por tanto, esta facultad de impugnación presupone que no se haya otorgado el levante de las mercancías controvertidas o, si éste ya ha sido concedido, que éstas no hayan sido alteradas en modo alguno, extremo cuya prueba incumbe al declarante o a su representante.

47. A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, es preciso responder a la cuestión planteada que las Directivas 79/695 y 82/57 y el Código aduanero comunitario, deben interpretarse en el sentido de que el declarante en aduana o su representante, aunque haya asistido a la extracción de una muestra de las mercancías importadas por las autoridades aduaneras sin formular objeciones respecto a la representatividad de la muestra, puede impugnar dicha representatividad cuando estas autoridades le insten al pago de derechos suplementarios de importación a raíz de los análisis que estas últimas han efectuado de dicha muestra, siempre que no se haya otorgado el levante de las mercancías controvertidas o, si éste ya ha sido concedido, que no hayan sido alteradas en modo alguno, extremo cuya prueba incumbe al declarante"

Señala el TJUE que los declarantes podrán impugnar la representatividad de las muestras extraídas aún cuando no estuvieran presentes en el momento de la toma de aquellas o incluso, cuando estando presentes, no se opusieran a la representatividad de aquellas. Indica a estos efectos que aún cuando las autoridades aduaneras deben gozar de amplias facultades de control, los agentes económicos deben asimismo, disponer del derecho a impugnar las decisiones adoptadas por estas últimas, especialmente cuando, estimen que las muestras extraídas por dichas autoridades para su análisis no son representativas del conjunto de mercancías importadas y que, por este motivo, han llevado a que se fije un importe incorrecto de los derechos de importación.

No obstante, el Tribunal Europeo manifiesta que dicha posibilidad de oposición ha de limitarse en el tiempo y cesar una vez que se conceda el levante de las mercancías de que se trate, salvo que se pueda demostrar que el estado de estas mercancías no ha sido alterado en modo alguno después del levante, de forma que, en particular, quede preservada la posibilidad de efectuar nuevos exámenes y, en su caso, nuevas extracciones.

Sin embargo, dicha precisión no impide que los administrados puedan impugnar la falta de representatividad de las mercancías en los recursos que se interpongan contra las liquidaciones o sanciones que se practicaron en su día a raíz de los resultados de los análisis practicados por el Laboratorio, puesto que una cosa es que los declarantes consideren que las extracciones de muestras practicadas por la Aduana no garantizan la representatividad de la totalidad de las muestras y pretendan que se practiquen nuevas extracciones, y otra distinta es que aquellos no se puedan oponer a los argumentos utilizados por la Administración y sobre la base de los cuales entienda que los métodos empleados y circunstancias tenidas en cuenta en el momento de la extracción garantizan la representatividad de las muestras.

Es decir, una cosa es oponerse a la representatividad en el momento de la extracción de muestras o en un momento posterior y anterior al levante en el que es posible aún realizar una nueva toma de muestras y otra distinta es oponerse a los motivos o criterios seguidos por la Administración para la extracción de muestras, oposición esta última, que podrá esgrimirse tras el levante de la mercancía y sobre la base de los argumentos que los interesados consideren oportunos a la luz de la actuación seguida por la Administración.

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 AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**,

ACUERDA

ESTIMARLO PARCIALMENTE y unificar criterio en los siguientes términos:

"La extracción de muestras de aceite de oliva a granel, no está sujeta por la normativa aduanera a especificaciones para ser considerada homogénea. No obstante, la Aduana deberá hacer constar en la diligencia de extracción de muestras los criterios seguidos para la toma de aquella así como los lugares de los cuales se extraen aquellas, indicando asimismo las demás circunstancias que concurran en el momento de la extracción.

La omisión en la diligencia de extracción de muestras de los criterios empleados y demás circunstancias tenidas en cuenta para la toma de aquellas impedirá considerar que las muestras son representativas de la totalidad de la mercancía objeto de declaración.

Los interesados podrán impugnar la representatividad de las muestras rebatiendo los criterios seguidos por la Administración y contenidos en la diligencia de extracción de muestras aún cuando no hubieran estado presentes a la extracción o estándolo no se hubieran opuesto a dicha representatividad.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas