



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00869/2011/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Octava**

Fecha de la resolución: **24/04/2014**

Asunto:

Tráfico Exterior. Validez de pruebas con posterioridad el levante de las mercancías. Pruebas de análisis de laboratorio de muestras sobre otras mercancías idénticas, realizados con posterioridad al levante de las mercancías.

Criterio:

Las autoridades aduaneras pueden aplicar a mercancías idénticas los resultados de un análisis realizado por el Laboratorio de Aduanas, aunque aquéllas estén amparadas en declaraciones aduaneras distintas de las mercancías de las que en concreto se han extraído las muestras. Lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre la mercancía importada objeto de análisis y la mercancía cuyo levante fue concedido anteriormente y que estaba amparada pues en una declaración aduanera distinta.

En este caso concreto el TEAC no consideró que estuviera probada la identidad entre las mercancías, y por tanto no se podía aplicar los resultados de los análisis.

Reitera criterio de RG 00/03741/2012 (19-09-2013). Unificación de Criterio.

Referencias normativas:

Constitución Española

1.1

Conceptos:

A posteriori

Aduanas

Comprobación

Contracción a posteriori

Deuda aduanera

Importación

Laboratorio central

Presunciones

Prueba

Tráfico exterior

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (24/04/2014) y en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **X, S.A.** (NIF ...) y en su nombre y representación **D. A.** (NIF...), Bufete ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación provisional de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 19 de noviembre de 2010 por el que se exigió una deuda por derechos de arancel de 336.188,81 € e intereses de demora de 88.829,15 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó propuesta de liquidación provisional LCO nº ... respecto de la entidad **X, S.A.**, con fecha 9 de junio de 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota derechos de arancel: 421.411,61 €

Cuota IVA a la importación: 604.746,07 €

Total deuda a ingresar: 1.026.157,68 €

De la referida propuesta de liquidación se desprende lo siguiente:

En fase de revisión, tal como se contempla en el artículo 78 del Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento (CE) nº 2913/1992, y mediante el procedimiento de verificación de datos, se procedió a la comprobación de las importaciones efectuadas por la entidad **X, S.A.** en el período 2007-2009.

En los DUA revisados, que fueron objeto de regularización, la mercancía se había clasificado por la entidad importadora en la posición estadística 30.05.90.10.00 o en la 30.05.90.31.00. La partida arancelaria 30.05 describe la mercancía que se puede clasificar en ella de la siguiente manera: guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo, apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas, o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios. La partida 30.05.90, por su parte, incluye la mercancía que, dentro de la 30.05, se presenta sin capa adhesiva.

La regla general interpretativa 1ª establece el texto de la partida o subpartida como el determinante para la clasificación legal de la

mercancía. Conforme a este texto se concluye que la mercancía no está bien clasificada puesto que se trata de artículos:

1. No impregnados ni recubiertos de sustancias farmacéuticas.

2.No acondicionados para la venta al por menor, dado que se trata de apósitos no esterilizados (como se deduce del examen de la documentación de cada expediente) que requerirán un tratamiento o transformación antes de poder venderse para fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios.

Asimismo, se dispone de diferentes boletines de análisis que muestran el dictamen del Laboratorio Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña respecto a la naturaleza y clasificación arancelaria de mercancías agrupadas en las referencias específicas de la mercancía que fue objeto de liquidación. Toda esta mercancía fue vendida por el mismo proveedor, Y. Conforme a estos boletines de análisis, atendiendo para su clasificación arancelaria a la materia constitutiva de la mercancía, las posiciones arancelarias correctas serían la 52.08.21.10.00 y la 63.07.90.99.99 por lo que, clasificando la mercancía de esta manera, procedería aplicar el tipo de arancel correspondiente a tales posiciones estadísticas (puesto que las partidas declaradas por el importador tienen arancel cero) así como la cuota de IVA a la importación correspondiente a la diferencia de tipos entre el 16%, tipo general, y el tipo reducido del 7% aplicado por el importador.

SEGUNDO.- En fecha 7 de julio de 2010, la entidad interesada presentó escrito de alegaciones frente a la referida propuesta señalando lo siguiente:

- La Aduana de despacho no efectuó objeciones respecto de la naturaleza de la mercancía ni la posición arancelaria indicada en cada caso por lo que no existe justificación que motive la modificación de la posición arancelaria en la presente liquidación, produciéndose, por tanto, una vulneración de la doctrina de los "actos propios" de la Administración.

- El procedimiento de verificación de datos utilizado no es el procedimiento de comprobación correcto a estos efectos.

- Se ha producido la caducidad de algunos de los DUA objeto de regularización pues ha transcurrido el plazo de tres años previsto en el Código Aduanero comunitario. La referida caducidad de los derechos de arancel afectaría igualmente al IVA a la importación al no poder exigirse éste sobre la base de unos derechos de arancel ya caducados.

- Las cuotas de derechos de arancel e IVA a la importación exigidas en relación con el DUA nº ... fueron ingresadas como consecuencia de una revisión previa de dicho DUA.

TERCERO.- Con fecha 19 de noviembre de 2010 la Jefa de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona de la AEAT procedió a dictar el acuerdo de liquidación provisional en el que se estiman las alegaciones relativas a la caducidad de algunos de los DUA regularizados así como la referente al DUA nº ... cuyas cuotas de arancel e IVA ya habían sido objeto de liquidación e ingreso. Las demás alegaciones fueron desestimadas confirmándose a este respecto la propuesta inspectora. Tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dicta este acuerdo, los importes resultantes de la liquidación fueron los siguientes:

Cuota derechos de arancel: 336.188,81 €

Cuota IVA a la importación: 484.014,62 €

Total deuda a ingresar: 820.203,43 €

CUARTO.- Disconforme con lo anterior, en fecha 2 de diciembre de 2010 la entidad X, S.A. interpuso la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. La cuantía reclamada fue 425.017,96 € correspondiente a la cuota de derechos de arancel más los intereses de demora, puesto que no se reclamó la cuota de IVA a la importación por importe de 484.014,62 € respecto de la cual la entidad decidió proceder a su ingreso y posterior deducción. Esta reclamación fue registrada con R.G. 869/2011.

Mediante escrito del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal de fecha 21 de febrero de 2012 se le concedió a la entidad un mes para que examinara el expediente y presentara sus alegaciones adjuntando las pruebas que estimara oportunas.

El escrito de alegaciones fue presentado con fecha de registro en este Tribunal de 2 de abril de 2012 reiterándose, en esencia, las alegaciones formuladas anteriormente:

- Extemporaneidad por caducidad de las declaraciones respecto de las cuales hubiese transcurrido el plazo de tres años, previsto en la normativa aduanera, desde su fecha de admisión hasta la notificación del acuerdo de liquidación impugnado.

- Improcedencia de la liquidación efectuada existiendo una previa conformidad de la Aduana que no formuló objeción alguna respecto de la naturaleza de la mercancía ni la posición arancelaria indicada en cada caso, por lo que se debían haber tomado muestras.

- Correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas en la posición arancelaria 30.05.90 efectuada por la entidad reclamante, puesto que se trata de productos que se destinan a un uso médico u hospitalario.

- Improcedencia de la exigencia de intereses de demora sobre las cuotas de derechos de arancel y de IVA.

Asimismo, con fecha de registro 15 de abril de 2013, la entidad reclamante presentó un nuevo escrito de alegaciones complementarias consistente en un informe de verificación de la actividad realizada por los clientes de la entidad X, S.A. que manifiesta que en su mayoría realizan su actividad profesional en el ámbito hospitalario, veterinario y/o asistencial por lo que, en consecuencia, el uso o destino de los productos puede reconocerse como de tipo médico, quirúrgico, odontológico o veterinario.

Posteriormente, con fecha de registro 30 de diciembre de 2013, la entidad interesada presentó un nuevo escrito de alegaciones complementarias en el que reitera la improcedencia del procedimiento de verificación de datos para la revisión de los DUA que fueron objeto de regularización, indicando que éste es el criterio recogido en la Resolución de este Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 19 de enero de 2012.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo

previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es la de determinar si el acuerdo de liquidación provisional de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona de la AEAT de fecha 19 de noviembre de 2010, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho.

TERCERO.- En primer lugar, lo primero que este Tribunal Económico-Administrativo Central ha de valorar es la adecuación del procedimiento de gestión seguido en este caso. La entidad reclamante alega que el procedimiento de verificación de datos utilizado por la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales no es el procedimiento de comprobación procedente a estos efectos. El procedimiento de verificación de datos tiene un contenido más limitado que otros procedimientos de gestión tributaria tales como el de comprobación limitada o el de inspección. En la exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) se dice a este respecto: "(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas".

Dispone en este sentido el artículo 131 de la LGT lo siguiente:

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

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas".*

Este Tribunal Central ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, el cual, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal como afirma la citada exposición de motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superen ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la LGT. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples.

En el presente caso, es relevante destacar el apartado b) del citado artículo 131 de la LGT que se refiere a la no coincidencia de los datos declarados con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria. Así, en el caso objeto de recurso, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona que dictó el acuerdo de liquidación provisional que ahora se impugna se limitó a comprobar la coincidencia de los datos declarados por la entidad reclamante en los DUA presentados por ésta durante los ejercicios 2007 a 2009 con los datos que obraban en poder de la Administración tributaria. En particular, la actividad de la Administración ha consistido en comparar los datos declarados por la entidad en los DUA presentados ante la Aduana en el momento de la importación de las mercancías con los datos que constan en los boletines de análisis del Laboratorio Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña efectuados en relación con la importación de mercancías del mismo importador y procedentes del mismo proveedor en fecha posterior a la que corresponde a los DUA regularizados. De esa comparativa la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona concluyó que no coincidía la clasificación arancelaria de las mercancías importadas con la efectuada por el citado laboratorio, por lo que se procedió a corregir aquélla con la consiguiente modificación de los tipos de arancel e IVA que habían sido aplicados inicialmente.

Por tanto, dado que la actuación de la Administración se ajustó a lo previsto en el apartado b) del artículo 131 de la LGT, conforme a lo expuesto, sin que fuese necesaria una investigación y comprobación más exhaustiva, para lo cual se hubiese requerido otro procedimiento distinto (comprobación limitada o inspección), debe entenderse correcta la utilización en este caso del procedimiento de gestión de verificación de datos.

Asimismo, ha de destacarse que de acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 1998 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se atribuye a las Dependencias Provinciales de Aduanas e Impuestos Especiales el ejercicio de, entre otras, la siguiente función:

"c) La revisión de la documentación y de las declaraciones relativas al despacho aduanero con el fin de detectar las posibles omisiones, irregularidades o incorrecta aplicación de las normas, no advertidas en el momento en que se produzca aquél. Igualmente, efectuarán las liquidaciones resultantes de las actuaciones de control e informarán a la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales sobre las anomalías o riesgos fiscales observados en el desarrollo de sus tareas, a fin de obtener la máxima eficiencia".

Por tanto, el examen de las declaraciones después de la concesión del levante no sólo puede realizarse dentro del procedimiento de inspección, que corresponde a los órganos de inspección, en concreto, a las Dependencias Regionales de Aduanas e Impuestos Especiales (conforme al artículo Segundo b) de la mencionada Resolución), puesto que, conforme a la Resolución indicada, una de las funciones de las Dependencias Provinciales de Aduanas e Impuestos Especiales es precisamente ésta: la revisión de las declaraciones aduaneras posterior al levante efectuando las liquidaciones resultantes de dichas actuaciones de control.

Por tanto, conforme a todo lo expuesto, el procedimiento de gestión de verificación de datos utilizado por la Dependencia Provincial de Aduanas es correcto a efectos de proceder a la comprobación de las declaraciones en el presente caso, por lo que debe desestimarse la alegación formulada.

CUARTO.- Igualmente con carácter previo al análisis del fondo del asunto (clasificación de las mercancías importadas), es necesario precisar si la actuación de los órganos de Inspección se realizó dentro del plazo previsto por la normativa comunitaria. La entidad recurrente alega que es de aplicación el plazo previsto en el Código Aduanero Comunitario. En relación con esta cuestión, el Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante CAC), establece en su artículo 221 lo siguiente:

"(...) 3. La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.

4. Cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto perseguible judicialmente en el momento en que se cometió, la comunicación al deudor podrá efectuarse, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, después de la expiración del plazo de tres años previsto en el apartado 3".

Por su parte, el nacimiento o devengo de la deuda aduanera se produce, de acuerdo con el artículo 201.2 CAC, *"en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate"*.

En el presente caso, las declaraciones aduaneras se presentaron por el interesado en los ejercicios 2007, 2008, y 2009. El acuerdo de liquidación se dictó con fecha 19 de noviembre de 2010, siendo notificado a la entidad reclamante en fecha 30 de noviembre de 2010, por lo que, atendiendo al precepto citado, respecto de las deudas aduaneras nacidas con anterioridad al 30 de noviembre de 2007 habría transcurrido un plazo superior a tres años y habría decaído el derecho de la Administración para la determinación de la deuda de importación. Es decir, se habría extinguido la acción para practicar la liquidación complementaria por los derechos de importación no percibidos.

Por lo que respecta al IVA a la importación, rige para este impuesto el plazo de prescripción de cuatro años previsto en los artículos 66 a 70 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante LGT), por lo que la caducidad de los derechos de importación no obsta para que las actuaciones realizadas en relación con la determinación de estos derechos se tengan en cuenta a efectos del IVA a la importación, no habiendo transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años aplicable en este caso.

A este respecto, es preciso destacar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 1996 (recurso 1747/1992) que establece lo siguiente:

"En consecuencia, siguen siendo plenamente válidas el resto de actuaciones inspectoras (actuaciones y antecedentes descritos en el Acta y diligencias practicadas). Estas no pueden ser utilizadas para liquidar los Derechos a la Importación por haber prescrito la correspondiente acción recaudatoria. Pero deben tenerse en cuenta para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el IVA, regido por la legislación nacional y respecto del que la Administración dispone de un plazo de inspección y liquidación más largo".

Conviene destacar que en el mismo sentido se expresa la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2009 (recurso 375/2007):

"En base a lo anterior, y al no operar el plazo de caducidad de tres años respecto al IVA a la Importación, sino solo el plazo de prescripción de cuatro años, la Inspección realizó el ajuste adicional por las cantidades devengadas desde el 1 de enero hasta el 28 de agosto de 2.003, esto es, hasta el principio del ejercicio, procediendo a un ajuste adicional de 9.293.761,55 €, sobre los 4.840.500,80 € que correspondían al incremento por derechos de arancel, lo cual se estima ajustado a derecho a tenor del art. 83.Uno, a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el cual no deja lugar a duda sobre la inclusión en la base imponible del IVA de los impuestos "que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido", ya que, no habiendo prescrito, es procedente incluir en la base imponible del ejercicio 2003 las cantidades devengadas por el concepto en debate de todo el ejercicio, y no solo del valor en aduana no caducado".

En consecuencia, respecto de los derechos de arancel, dado que la fecha de notificación del acuerdo de liquidación fue el 30 de noviembre de 2010 y que las fechas de admisión de las declaraciones aduaneras presentadas por la entidad tuvieron lugar en los ejercicios 2007 a 2009, habrían caducado las deudas aduaneras nacidas con anterioridad al 30 de noviembre de 2007.

Respecto al IVA a la importación, teniendo en cuenta que la propuesta de liquidación se notificó el 18 de junio de 2010, la Administración podía determinar la deuda tributaria de los hechos imposables correspondientes al IVA a la importación que tuvieron lugar con posterioridad al día 18 de junio de 2006, por lo que las actuaciones realizadas respecto al IVA a la importación correspondientes a los DUA presentados en los ejercicios 2007 a 2009 fueron correctas.

QUINTO.- Asimismo, la entidad alega que con carácter previo la Aduana de Barcelona había realizado comprobaciones físicas y documentales de las mercancías importadas sin que hubiese puesto objeción alguna a la importación, por lo que esto impide que la Administración en esta ocasión pueda volver sobre sus propios actos.

A este respecto se debe destacar lo dispuesto en el artículo 78 del CAC que regula el control a posteriori de las declaraciones:

"1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan”.

De acuerdo con el contenido de este precepto es evidente que las autoridades aduaneras pueden realizar un control de las declaraciones posterior al levante de las mercancías, puesto que las liquidaciones practicadas en el momento del despacho aduanero tienen el carácter de provisionales. Por tanto, este artículo habilita legalmente a las autoridades aduaneras a proceder a la revisión de la declaración después de la concesión del levante. Asimismo, conforme a su apartado 3, no sólo están facultadas sino que están obligadas legalmente a regularizar los incumplimientos que, con motivo de dicha revisión, hayan detectado.

La entidad está alegando en este caso la vulneración de la doctrina de los actos propios de la Administración tributaria. A este respecto, se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero". También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

En el presente supuesto no se vulnera la doctrina de los actos propios de la Administración Tributaria, puesto que las liquidaciones practicadas en el momento del despacho aduanero tienen el carácter de provisionales, en el sentido señalado en las referidas sentencias del Tribunal Supremo.

Asimismo, es relevante destacar el artículo 134 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), que al respecto señala:

“1. En el supuesto de que el procedimiento de liquidación se haya iniciado mediante una declaración en aduana para el despacho de las mercancías situadas en recintos aduaneros y lugares habilitados al efecto, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación que corresponda conforme a los datos declarados y los que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho.

2. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado, se observarán las siguientes reglas:

a) La Administración formulará la correspondiente propuesta de liquidación en la que se consignarán los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación, y la notificará al interesado.

b) En el mismo acto en el que le sea notificada la referida propuesta de liquidación, el interesado podrá formular las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos o justificantes que considere oportuno dentro de los 10 días siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.

c) Cuando el interesado manifieste expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la liquidación practicada.

d) Cuando el interesado formule alegaciones o aporte nuevos documentos o justificantes, la Administración dispondrá de un plazo de 10 días, desde su formulación o aportación por el interesado, para practicar la liquidación. En este caso, el levante se podrá autorizar previo ingreso o afianzamiento del importe de la liquidación que practique la Administración.

e) Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que en su momento puedan proceder contra la liquidación que finalmente dicte la Administración.

3. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

4. En lo no previsto en los apartados anteriores, se estará a lo dispuesto en su normativa específica.

5. Cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan en los mismos casos, plazos, condiciones y circunstancias que los previstos en los apartados anteriores para practicar liquidaciones.

6. Las liquidaciones dictadas según los números anteriores pueden ser objeto de nueva comprobación en los términos a que se hace referencia en el artículo 78 del Reglamento (CE) núm. 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre (LCEur 1992, 3275), por el que se aprueba el Código aduanero comunitario.”

El apartado 2 de este artículo hace referencia a los DUA asignados a los circuitos naranja y rojo, en los que la liquidación derivada del despacho del DUA no coincide con la cuota declarada. Por su parte, el apartado 3 recoge tanto los demás DUA de los circuitos naranja y rojo, como todos los DUA de circuito verde, es decir, los despachados dictando una liquidación que no difiere de la cuota declarada. Por tanto, los apartados 2 y 3 abarcan los DUA de todos los circuitos y el apartado 6 se refiere a todos ellos al indicar que *"las liquidaciones dictadas según los números anteriores pueden ser objeto de nueva comprobación"*. En consecuencia, el hecho de conceder el levante no provoca la existencia de efectos preclusivos en ninguno de los tres circuitos, pudiéndose revisar después del levante no sólo los DUA de circuito verde, sino también los de circuito naranja y rojo.

Por tanto, conforme a lo señalado la presente alegación de la recurrente no puede prosperar.

SEXTO.- Por lo que respecta al fondo del asunto, la cuestión que se suscita es la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas por la entidad reclamante, **X, S.A.**, durante los ejercicios 2007 a 2009 objeto de comprobación.

El Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, recoge en el título I de su anexo I las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada. Conforme a la regla 1ª: *"Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes (...)".*

De acuerdo con la regla 3ª: *"Cuando una mercancía pudiera clasificarse en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:*

a) La partida más específica tendrá prioridad sobre las más genéricas (...).

(...)

c) Cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse en cuenta".

Asimismo, la regla 4ª dispone lo siguiente: *"Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda los artículos con los que tengan mayor analogía".*

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

De acuerdo con las reglas expuestas, para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías hay que acudir en primer lugar a los textos de las partidas y de las notas explicativas correspondientes.

En el presente caso, la entidad reclamante, **X, S.A.** efectuó la importación, mediante los DUA objeto de comprobación, de determinadas mercancías clasificándolas en las posiciones arancelarias 30.05.90.10.00 o 30.05.90.31.00. Conforme a las "Notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas", la partida 30.05 incluye las mercancías definidas como *"Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios."* A su vez, la posición 30.05.90 recoge aquellos artículos sin capa adhesiva y en particular, la partida 30.05.90.10 incluye las *"Guatas y artículos de guata"* y la partida 30.05.90.31 *"Los demás de materia textil, gasas y artículos de gasa"*.

Por su parte, los boletines de análisis del Laboratorio Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña en los que se basó el acuerdo de liquidación impugnado, clasifican la mercancía atendiendo a su materia constitutiva en las siguientes posiciones estadísticas:

- 52.08.21.10.00. Gasas para apósitos (52.08: tejidos de algodón con un contenido de algodón superior o igual al 85 % en peso, de peso inferior o igual a 200 g/m2. Se consideran gasas para apósitos los tejidos claros de estructura muy abierta, de ligamento tafetán, y que, por regla general, no son resistentes al deslizamiento de los hilos. Las gasas para apósitos están compuestas por menos de 28 hilos sencillos (hilos no torcidos) por centímetro cuadrado.)

- 63.07.90.99.99. Los demás artículos confeccionados, incluidos los patrones para prendas de vestir.

Por tanto, tal como se ha señalado anteriormente, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona se limitó a comprobar la coincidencia de los datos declarados por la entidad reclamante en los DUA presentados por ésta durante los ejercicios 2007 a 2009 con los datos que obraban en poder de la Administración tributaria, en particular con los datos que constaban en los boletines de análisis del Laboratorio Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña efectuados en relación con la importación de mercancías del mismo importador y procedentes del mismo proveedor en fecha posterior a la que corresponde a los DUA regularizados. La Administración entendió, por tanto, que las mercancías importadas mediante los DUA regularizados eran idénticas a las que se importaron con posterioridad por esa misma entidad y respecto de las cuales el citado Laboratorio efectuó los correspondientes análisis.

A este respecto, es relevante destacar la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 19 de septiembre de 2013 (R.G. 3741/2012) por la que se resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que estableció el siguiente criterio: *"Las autoridades aduaneras pueden aplicar a mercancías idénticas los resultados de un análisis realizado por el Laboratorio de Aduanas, aunque aquéllas estén amparadas en declaraciones aduaneras distintas de las mercancías de las que en concreto se han extraído las muestras. Lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre la mercancía importada objeto de análisis y la mercancía cuyo levante fue concedido anteriormente y que estaba amparada pues en una declaración aduanera distinta"*.

El fundamento de derecho tercero de la referida resolución de este Tribunal establece lo siguiente:

"TERCERO: La resolución del TEAR considera que "... no ha quedado desvirtuada la declaración del interesado en el DUA por la actividad probatoria de la Administración..."

El TEAR centra la discusión en el terreno de la prueba, y en su análisis llega a la conclusión de que no se ha desplegado suficiente actividad probatoria por parte de la Administración.

Los datos y pruebas a manejar según el expediente serían, en esencia, la existencia de tres importaciones, producidas en un lapso temporal de aproximadamente tres meses y medio entre la primera y la tercera, en las que las mercancías estaban descritas de forma idéntica según la información facilitada por el propio el importador. Los datos que permitían identificar la mercancía eran los siguientes:

- Descripción: ...,.....

- Tamaño: 2500 mm. (Largo), 1220 mm. (Ancho) y 12mm., 15 mm., 18 mm., 20 mm. y 22mm. (Espesor).

*- Proveedor: **Z, LTD.***

- Precio: CIF facturado: 1) 12 mm.:349 uds/Cam; 2) 15 mm.:341 usd/cbm; 3) 18 mm.: 334 usd/cbm; 4) 20 mm.: 327 usd/cbm y 5) 22 mm.: 322 usd/cbm.

- Clasificación arancelaria: ...

- Lugar de Origen, conforme al certificado fitosanitario: ...

Debe decirse que en ningún documento se menciona la madera de la que está compuesta la capa externa (el chapado) y que fue determinada mediante análisis de laboratorio en dos de las tres operaciones de importación como madera de ..., lo que dio origen a la liquidación, como ya se ha descrito en los hechos, pues, como consecuencia de la diferencia en la clasificación arancelaria, no sólo se eleva el tipo del arancel, sino que se eludía la aplicación de derechos antidumping.

La cuestión que centra el debate es que la Administración aduanera, basándose en esos hechos, consideró que eran aplicables los resultados de los análisis de las muestras de las dos últimas operaciones a la primera operación (de la que no se habían extraído muestras). En la liquidación provisional se motiva: "Dada la identidad de la mercancía importada, mediante las tres declaraciones de importación citadas y quedando acreditado, mediante el correspondiente análisis, que las hojas externas de las importadas con los Duas ... y ... son de madera de ..., nos permite inferir que las importadas con el DUA que nos ocupa, aunque no hayan sido objeto de análisis, también tienen constituidas sus hojas externa de madera de ..."

La Administración tiene unos hechos conocidos e incontrovertidos, y a partir de ellos, infiere otro hecho, que es el que se pretende probar. Los hechos conocidos son que las dos expediciones de mercancías descritas de forma idéntica, con el mismo proveedor y mismo precio (de las que además no se aclaraba la madera de la que está hecha la capa externa) llevan contrachapado de madera de ...; el hecho desconocido es el contrachapado de una tercera expedición (que fue la primera en el tiempo). Dada la igualdad entre la documentación de las dos expediciones de las mercancías analizadas con la de la expedición no analizada concluye que también ésta tercera lleva contrachapado de ... Ese proceso intelectual, deductivo o inductivo según los casos, de inferencia en los términos de la liquidación practicadas, es denominado en términos jurídicos la prueba por presunciones.

La presunción no es sólo un proceso intelectual, también es una forma de prueba con soporte legal. El artículo 108 de la Ley General Tributaria, relativo las presunciones en materia tributaria, dispone: "2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". En la misma línea, el artículo 386 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC) señala: "1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

En relación con ello, puede invocarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien, en sentencia de fecha 22 de febrero de 2010 (Rec. nº 1089/2005) afirma que:

"c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación".

Con independencia del acierto o no de la deducción alcanzada por la Administración aduanera en el caso concreto, la primera conclusión que podemos extraer es que resulta conforme a derecho, en términos generales, realizar ese tipo de inferencias, sin necesidad de la existencia de la prueba concreta de un hecho, partiendo de otros que sí son conocidos, llegando a presumir la certeza de aquel otro hecho, con sometimiento, claro está, a los requisitos que la normativa y la jurisprudencia exigen para este proceso, básicamente: partir de un hecho no controvertido (por admitido o demostrado), que exista un enlace preciso y directo entre el hecho conocido y el no conocido que se pretende demostrar, y que ese enlace esté determinado por un razonamiento que justifique el enlace entre el hecho conocido y el no conocido.

En el sentido expuesto se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución RG 3679/2007 de fecha 21 de octubre de 2010:

“(…) para que pueda admitirse la prueba de indicios a la que se refiere el artículo 118 del la Ley 58/2003, General Tributaria, deben cumplirse los requisitos constitucionales y jurisprudenciales exigidos para esta prueba en el proceso penal, de manera que desde el punto de vista formal se requiere que se expresen los hechos que se consideran probados y que son el fundamento de la deducción o inferencia y se recoja el razonamiento a través del cual partiendo de los indicios se ha llegado a la convicción y desde el punto de vista material es necesario que los indicios estén plenamente acreditados, que sean plurales o excepcionalmente uno de singular potencia acreditativa, que sean concomitantes al hecho que se pretende probar y que estén interrelacionados reforzándose entre sí, que la inducción o inferencia sea razonable conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia y la ausencia de una explicación alternativa”.

Así las cosas, debemos profundizar en los aspectos materiales a los que alude la última Resolución de este Tribunal transcrita, pudiendo destacar dos elementos que son los que, al final, van a determinar en cada caso la posibilidad de considerar válido o no un proceso de presunción: la “potencia acreditativa” de los hechos (uno o varios) y la “razonabilidad” de la inferencia.

Utilizando para ello los elementos de prueba del caso presente, en una primera aproximación nos encontramos ante una identificación plena en los tres casos en cuanto a la idéntica descripción y composición en todos sus extremos, idéntica partida arancelaria declarada, mismo proveedor y mismo origen, lo que por vía de presunción permite llegar racionalmente a una primera conclusión: que la mercancía es siempre la misma. Si bien es posible que la mercancía de cada operación a pesar de ser distinta (siendo posible que el contrachapado fuera de otra madera) podría haber sido denominada igual erróneamente, por ejemplo por razones de etiquetaje defectuoso, hay un dato que permite reforzar la presunción inicial de que es exactamente la misma mercancía, y ese dato es la identidad en el precio. En el terreno de las presunciones no establecidas por las leyes, es una presunción razonable el concluir que las mercancías eran idénticas y por lo tanto el régimen de tributación aduanero debía ser el mismo.

Dicho de otra forma, a pesar de que el contrachapado de cada operación podría ser distinto (sobre todo al no figurar entre los datos facilitados por el importador), no puede pasarse por alto la fuerza de la absoluta identidad de todos los demás datos, con el especial peso probatorio que supone el mismo precio, lo que permitiría concluir de forma razonable que estamos ante mercancías idénticas.

Como ya se ha expuesto, todo análisis que haga referencia a la fuerza probatoria de una o de varias pruebas, debe tener en cuenta que tal fuerza debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Algunas de esas circunstancias ya han sido tenidas en cuenta, pero cabe traer ahora a este análisis otros dos datos conocidos pero no aún analizados: de un lado, la proporción que exista entre el número de operaciones implicadas y el número de análisis realizados y, de otro, el lapso de tiempo transcurrido entre las operaciones. Se trata de tres operaciones, efectuadas en un plazo de tres meses y medio, de las que dos han dado un resultado concreto e idéntico. Con los datos de que se dispone, es racional y razonable presumir que la tercera operación era de la misma mercancía. Puesto que estos dos últimos factores (la proporción entre el número de operaciones implicadas y las analizadas y el lapso temporal que existe entre todas ellas), también llevan a la misma conclusión que los anteriores (mismo precio, mismo importador,...) en estos casos, la “potencia acreditativa” del conjunto de indicios se ve acrecentada.

Cabe la posibilidad de hacer la simulación variando elementos concretos y concluir cómo habrían afectado a la conclusión. Así, en el caso de que las dos operaciones analizadas hubieran tenido el mismo precio y el de la tercera (no analizada) otro distinto, se produciría un debilitamiento importante de la fuerza probatoria del conjunto de pruebas indiciarias y sería posible descartar la identidad de la mercancía, o bien considerar que la Administración ha probado insuficientemente la identidad entre las mercancías. A la misma conclusión podríamos llegar, si, por ejemplo, se modificase solamente el número total de operaciones. Ya nos hemos referido al incremento de la fuerza probatoria (en términos de presunción) que a juicio de este Tribunal Central tiene el hecho de que se trate de dos análisis de un total de tres operaciones. Sin embargo no tendría la misma fuerza probatoria en el caso de que habiendo sido analizadas igualmente dos operaciones nos enfrentáramos a un total de quinientas operaciones implicadas. Dos operaciones frente a quinientas no tienen la misma fuerza probatoria, según las reglas del criterio humano, que dos operaciones frente a tres. En ese caso igualmente sería posible concluir la insuficiente actividad probatoria de la Administración del hecho imponible.

Los ejemplos anteriores no dejan de ser manifestaciones específicas del criterio ya manifestado por este Tribunal Central, y ya expuesto, de que la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración Tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Baste con lo expuesto para ilustrar que el proceso lógico que permita considerar mayor o menor fuerza probatoria a una prueba por presunciones, a un indicio, o un conjunto de datos indiciarios, ha de ser distinto en cada caso, y que la variación de un hecho o de un dato puede dar lugar a un cambio en la valoración de la fuerza probatoria pero también puede suponer ninguna modificación de esa fuerza probatoria”.

Por tanto, en el presente caso objeto de recurso se ha de examinar, conforme a lo señalado en la citada resolución, si existe identidad entre las mercancías que fueron importadas mediante los DUA regularizados y las que se importaron con posterioridad y fueron objeto de análisis por el Laboratorio de Aduanas de forma que se puedan aplicar los resultados de estos análisis a las 198 operaciones efectuadas por la entidad reclamante que fueron regularizadas.

Conforme a los datos que obran en el expediente, la regularización se practicó respecto a las importaciones correspondientes a 198 DUA presentados por la entidad reclamante durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009. Los boletines de análisis del Laboratorio de Aduanas en los que se basó la Administración son 19 y fueron elaborados en fecha 18 de septiembre de 2009, 19 y 28 de octubre de 2009 y 2 de noviembre de 2009, correspondiendo todos ellos a importaciones efectuadas durante el año 2009.

Atendiendo a los datos que constan en los DUA presentados por la entidad y los que figuran en los referidos boletines de análisis, se trata de importaciones efectuadas por el mismo importador (la entidad **X, S.A.** con NIF A08564502) y provenientes, en su mayoría, del mismo proveedor (**Y**). Asimismo, la clasificación arancelaria utilizada por la entidad en los citados DUA así como la que declaró en los

DUA en los que se basa el Laboratorio de Aduanas es la misma. No obstante, los citados boletines describen la mercancía como "gasas no estériles", "gasas para usos médicos", "gasas sin esterilizar presentadas a granel", "gasas no estériles de uso hospitalario", "gasas ref. 45x45, 4 telas", o con descripciones similares. A su vez, las descripciones de las mercancías en los DUA regularizados hacen referencia a "gasas" así como a "guatas". Asimismo, las facturas que acompañan a los citados DUA definen la mercancía como "lap sponges" o "swabs" indicando sus medidas.

Es relevante destacar, asimismo, que en los citados boletines de análisis no se incluye ninguna otra mención que describa la mercancía en cuestión como un número de referencia, el peso, la masa, el precio.

Otro aspecto destacable son las fechas en que se efectuaron las importaciones: aquéllas que fueron objeto de regularización en el acuerdo de liquidación comprenden los ejercicios 2007 a 2009, mientras que las importaciones en las que se basan los boletines de análisis fueron efectuadas en el ejercicio 2009. Es decir, existe un lapso temporal muy amplio entre las importaciones regularizadas y aquéllas a las que se refieren los análisis del Laboratorio de Aduanas.

Por tanto, si bien las importaciones se han realizado por el mismo importador, proceden del mismo proveedor y se ha utilizado la misma clasificación arancelaria, esto no es suficiente para entender que las mercancías importadas son idénticas. Por el contrario, el hecho de que las mercancías se describan de forma tan vaga y poco precisa en ambos casos, dado que no se puedan identificar elementos como la masa, el peso o el precio en los boletines de análisis, y que la presunción que se pretenda realizar sea extender las conclusiones de 19 boletines de análisis de importaciones efectuados en el año 2009 a 198 importaciones que corresponden al periodo comprendido entre el año 2007 y el 2009, impide que pueda considerarse que se trata de mercancías idénticas.

Todo lo expuesto permite a este Tribunal concluir que, en el presente caso, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no efectuó la suficiente actividad probatoria caso por caso, como así requiere la resolución citada de este Tribunal en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que permita garantizar la identidad entre las mercancías importadas objeto de regularización y las importadas con posterioridad que fueron objeto de análisis, por lo que procede estimar la alegación de la reclamante y anular el acuerdo impugnado.

SEPTIMO.- Por último, la entidad alega la improcedencia de los intereses de demora respecto de las cuotas de derechos de arancel e IVA a la importación.

Conforme a lo expuesto en los fundamentos anteriores, este Tribunal estima que debe procederse a la anulación del acuerdo impugnado relativo a la exigencia a la entidad de los derechos de arancel e IVA a la importación, por lo que de la misma manera procede igualmente la anulación de las liquidaciones de intereses de demora derivadas de aquéllas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación, **ACUERDA ESTIMARLA**, anulando la liquidación.