

Criterio 9 de 9 de la resolución: **00/00954/2018/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/11/2020**

**Asunto:**

Tráfico Exterior. Deuda Aduanera. IVA a la importación. Supuestos de no contracción de la deuda aduanera. Base imponible del IVA importación.

**Criterio:**

Aunque se acuerde la no contracción de la deuda aduanera en virtud de lo dispuesto en el artículo 220.2.b) del CAC, esto no tiene como consecuencia que aquellos pierdan su condición de derechos "legalmente debidos" y por tanto, deben incorporarse en la Base imponible del IVA importación

STJUE , Transport Maatschappij Traffic BV, de 20 de octubre de 2005, asunto C-247/04.

**Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.**

**Referencias normativas:**

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

83

Reglamento CEE 2913/92 Código Aduanero Comunitario

121

20.1

201

220.2.b)

221.1

4

**Conceptos:**

Condonación

Contracción/no contracción

Deuda aduanera

Devoluciones

Tráfico exterior

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 19 de noviembre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-00954-2018

CONCEPTO: TRIBUTACIÓN TRÁFICO EXTERIOR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, (en adelante AEAT):

Acuerdo de liquidación de fecha 30 de enero de 2018, derivado del acta de disconformidad A02-...2 extendida por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2015 y 2016 y cuantía 349.637,67 euros.

Acuerdo de liquidación de fecha 30 de enero de 2018, derivado del acta de disconformidad A02-...5 extendida por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicios 2015 y 2016 y cuantía 73.145,78 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 24/02/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 01/02/2018 contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citados en el encabezamiento.

**SEGUNDO.-** Consta en todo lo actuado que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT incoó a la entidad reclamante las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-...2 por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2015 y 2016, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 335.201,10 euros

Intereses de demora: 13.737,40 euros

Total deuda a ingresar: 348.938,50 euros

- Acta A02-...5 extendida por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicios 2015 y 2016 en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 73.068,11 euros

Intereses de demora: 77,67 euros

Total deuda a ingresar: 73.145,78 euros

De las actas citadas y sus informes complementarios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. Durante los ejercicios 2015 y 2016 la entidad importó, procedentes de Estados Unidos, productos denominados SINGLE MODE FIBERS (SMF) para su uso en el sector de las telecomunicaciones, clasificándolos en la posición arancelaria 8544.70.00.00 por considerar que revestían las características propias de los cables de fibra óptica incluidos en la misma.

Tras la realización de las oportunas verificaciones, la Inspección concluyó que la clasificación arancelaria de los citados productos no era correcta dado que los mismos no contaban con la cobertura protectora adicional exigida por las notas explicativas de la nomenclatura combinada para ser considerados cables de fibra óptica. Entendía, en consecuencia, que los productos importados debían aforarse en la subpartida de la nomenclatura combinada 9001.10.90.90.

De este modo y dado que la subpartida arancelaria consignada por la interesada establecía un tipo ad valorem igual a cero, mientras que la considerada correcta por la Administración fijaba un tipo del 2,9%, se procedió a practicar liquidación provisional por la diferencia de tipos impositivos.

II. Asimismo, como consecuencia de la exigencia de los derechos arancelarios referidos anteriormente, se liquidó el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto en el importe de dichos derechos.

**TERCERO.-** En el plazo concedido al efecto la entidad interesada presentó alegaciones mostrando su disconformidad con la partida arancelaria propuesta por la Inspección para la clasificación de las mercancías y alegando que la actuación inspectora vulneraba de la doctrina de los actos propios.

En fecha 30 de enero de 2018, la Jefa adjunta de la Oficina Técnica dictó los oportunos acuerdos de liquidación por los conceptos Tarifa Exterior Comunidad e IVA a la Importación, desestimando las alegaciones de la interesada y confirmando lo señalado en las propuestas inspectoras.

**CUARTO.-** Disconforme con lo anterior la entidad interesada interpuso, en fecha 1 de febrero de 2018, la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00/00957/2018.

Concedido a la entidad el trámite de audiencia, esta formuló su oposición a las liquidaciones giradas por la Administración basándose en las siguientes consideraciones:

La clasificación arancelaria designada por la interesada en sus declaraciones de importación es acorde con lo dispuesto en las notas explicativas de la nomenclatura combinada.

La clasificación arancelaria propuesta por la interesada es correcta tal y como se deriva de las Informaciones Arancelarias Vinculantes aportadas en el seno del procedimiento inspector, debiendo otorgarse a las mismas valor interpretativo.

Las liquidaciones giradas por la Administración vulneran la doctrina de los actos propios.

El laboratorio de aduanas se ha extralimitado en sus funciones lo que debe dar lugar a la anulación de las liquidaciones que se fundamentan en el dictamen emitido por aquel.

**QUINTO.-** En fecha 9 de abril de 2019 la entidad presentó escrito de alegaciones complementarias en el que se hacía constar que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 23 de enero de 2019 (recurso 269/2018), en un caso idéntico había anulado las liquidaciones giradas a la entidad respecto a las importaciones de cable de fibra óptica realizadas durante los ejercicios 2016 y 2017, por considerar que la partida arancelaria declarada en los DUA de importación presentados por la interesada era correcta.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, citados en el encabezamiento son ajustados a Derecho.

**TERCERO.-** La cuestión controvertida en el presente supuesto es la clasificación arancelaria de los productos importados por la entidad reclamante.

Sostiene la interesada que los productos importados deben incluirse en la posición arancelaria 8544.70.00.00 "Cables de fibra óptica" pues revisten todas las características exigidas para ello por las notas explicativas tanto del sistema armonizado como de la nomenclatura combinada.

Frente a ello la Administración estima que la partida procedente es la 9001 dado que los productos importados por la entidad carecen de la cobertura protectora a la que hace referencia la nota explicativa de la nomenclatura combinada de la subpartida 8544.70.00.00.

Para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía objeto de controversia habrá que estar a lo dispuesto en Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, y sus posteriores modificaciones, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. El artículo 12 del Reglamento n.º 2658/87 dispone que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la NC y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

El artículo 1 del citado Reglamento dispone lo siguiente:

"1. Se establece por la Comisión una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada «nomenclatura combinada» o en forma abreviada «NC», para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común, de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y de las otras políticas de la Comunidad relativas a la importación o exportación de mercancías.

2. La nomenclatura combinada incluirá:

a) la nomenclatura del sistema armonizado;

b) las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas «subpartidas NC» cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;

c) las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.

3. La nomenclatura combinada figura en el anexo I. En dicho anexo se determinan los tipos de derechos del arancel aduanero común, las unidades suplementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios".

El "Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías" (en lo sucesivo, «SA») elaborado por la OMA e instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de

junio de 1983 y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1), está constituido por:

- a. Reglas Generales Interpretativas.
- b. 21 Secciones con sus notas legales.
- c. 96 capítulos con sus notas legales.

Se trata de un sistema estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral), se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva, y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. La codificación está compuesta por los siguientes caracteres:

Los dos primeros dígitos se corresponden con el número del "Capítulo" en que se encuentra clasificada la mercancía de que se trate. Los dos siguientes dígitos, es decir el tercero y cuarto, se corresponde con la "Partida". Dentro de cada partida, se subdivide en otros dos dígitos, el quinto y sexto y esta subdivisión se denomina "subpartida del Sistema Armonizado".

El SA se complementa, por los denominados textos auxiliares, de entre los cuales, podemos destacar como importantes para la correcta clasificación de las mercancías:

Las Notas Explicativas (NESA): publicadas y actualizadas por la Organización Mundial de Aduanas. Constituyen la interpretación oficial del Sistema y no forman parte del convenio. Son unos textos que proporcionan indicaciones sobre el alcance de cada una de las secciones, capítulos y partidas recogidas en el SA, así como una serie de los principales artículos comprendidos en cada uno de ellos y de los excluidos, acompañada de descripciones técnicas e indicaciones prácticas que permiten identificarlas. Contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (véase las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Olicom*, apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, *Van Landeghem*, C-486, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, *Metherma*, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Los criterios de clasificación: Se trata de cuestiones concretas planteadas por las Administraciones de países signatarios del convenio para que se determine su clasificación arancelaria. En el seno del Comité del SA se discuten y, generalmente, se aprueba su clasificación.

Por su parte, la Nomenclatura Combinada (NC), que se recoge en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, se basa en el "Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías", elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Así, la Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias. Dicho Convenio fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987.

Del acuerdo con el artículo 9 del citado Reglamento (CEE) 2658/87, la Comisión adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada y de los tipos de los derechos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo o por la Comisión. Este reglamento se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, a más tardar el 31 de octubre y será aplicable a partir del 1 de enero del año siguiente.

La modificación del anexo I del Reglamento nº 2658/87 que afecta a los hechos de la presente reclamación, fue efectuada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014, para el ejercicio 2015 y por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, para el ejercicio 2016.

Además de la NC, hay otra normativa, conocida como textos auxiliares que recogen los criterios de interpretación del SA y de la propia NC en el ámbito de la UE. Son criterios interpretativos sobre el alcance de las partidas y subpartidas, y se aplican por los estados miembros, incluso por los mismos tribunales. Equivalen a las Notas explicativas y a los Criterios del SA:

Las Notas explicativas de la NC (NENC) son aprobadas por la Comisión a propuesta de los distintos comités y se publican en el DOUE, serie C. Tienen por objeto interpretar el alcance de los textos de las Secciones, partidas y subpartidas, y a la vez, determinar las condiciones que deben reunir ciertas mercancías para incluirlas en un código determinado. Aunque no tienen valor jurídico, todos los estados miembros están obligados a su aplicación en aras de una clasificación uniforme en toda la UE. El Reglamento (CEE) nº. 2658/87 establece que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea pueden remitirse a las notas explicativas del sistema armonizado debiendo ser consideradas complementarias y utilizadas conjuntamente con ellas.

Los reglamentos de clasificación arancelaria, al igual que las notas explicativas, son aprobados por la Comisión a propuesta de los distintos comités, y se publican en el DOUE, serie L. Se trata de disposiciones que recogen la clasificación de un artículo concreto, y su origen se debe a la divergencia entre estados miembros en la clasificación arancelaria o a una sentencia errónea de un tribunal nacional. Dado su carácter de norma jurídica, tienen valor probatorio, aunque restringido al artículo a que se refiere la clasificación, no obstante, es un instrumento de interpretación que se utiliza en la clasificación de artículos similares.

A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, pese a no tener carácter vinculante, las Notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la Organización Mundial de Aduanas constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véase, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2015, *Baby Dan*, C-272/14, apartado 27; de 6 de diciembre de 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, *Metherma*, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Como consideración previa al examen de la clasificación concreta de los productos es importante significar que el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento mencionado, contiene en sus Reglas Generales interpretativas (en adelante RGI) los principios y fundamentos para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria, aprobada por el Convenio Internacional "sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías", de 14 de junio de 1983.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), están recogidas en su Título I, Sección A:

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

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

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

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, 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 con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

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 razonablemente en cuenta".

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores, se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que estén destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."

La regla primera del mismo establece cómo debe utilizarse la nomenclatura para la clasificación de las mercancías, tal y como aparecen descritas en los textos legales, señalando que "Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo 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 demás reglas generales.

La regla sexta, por su parte, 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 (...). A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario".

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas (4 dígitos) y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudirse a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías se determina por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, entendiéndose que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo (vid. sentencia de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 25), de tal forma que el resto de las reglas sólo se aplican si son necesarias y nunca pueden ser contrarias a las directrices que marca la RGI primera.

Finalmente, es preciso recordar una jurisprudencia reiterada según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 2000, Peacock, C- 339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9; de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C- 495/03, Rec. p. I-8151, apartado 47; de 18 de julio de 2007, Olicom, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16 y jurisprudencia citada, de 11 de diciembre de 2008, Kip Europe y otros, C-362/07, Rec. p. I-0000, apartado 26, y de 19 de febrero de 2009, Kamino International Logistics, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Además, el destino del producto puede constituir un criterio objeto de clasificación siempre que sea inherente a dicho producto y que la inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (entre otras, sentencia de 1 de junio de 1995, Thyssen Haniel Logistic, C-459/93; sentencia de 15 de febrero de 2007, RIMA, C- 183/06; y sentencia de 12 de julio de 2011, TNT, C-291/11).

A este respecto, las notas que preceden a los capítulos de la NC, al igual que, por otra parte, las notas explicativas del SA, constituyen, en efecto, medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias de 19 de mayo de 1994, Siemens Nixdorf, C-11/93, Rec. p. I-1945, apartado 12; de 18 de diciembre de 1997, Techex, C-382/95, Rec. p. I-7363, apartado 12; de 19 de octubre de 2000, Peacock, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 10, y Olicom, antes citada, apartado 17).

Por lo tanto, el tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance (véanse, en particular, las sentencias de 9 de febrero de 1999, ROSE Elektrotechnik, C-280/97, Rec. p. I-689, apartado 23; de 26 de septiembre de 2000, Eru Portuguesa, C-42/99, Rec. p. I-7691, apartado 20, y de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 48).

**CUARTO.-** Sentado lo anterior la cuestión que se ha de abordar es si la mercancía importada por la interesada durante los ejercicios 2015 y 2016 debe clasificarse en la partida 8544 como sostiene la reclamante o en la 9001 como mantiene la Administración.

Es cuestión pacífica que los productos importados por la interesada presentan la siguiente composición:

Un núcleo que contiene el elemento conductor de la luz. Se trata de la fibra óptica en sentido estricto. Esta capa o núcleo se denomina "optical core" y está compuesta de sílice.

Un revestimiento óptico también denominado "optical cladding" constituido de sílice, con unas medidas de 125 micras de diámetro.

Un recubrimiento de acrilato interior suave referenciado como "inner sheath" o "sofr inner acrylate coating", que se caracteriza como la funda del cable de fibra óptica.

Una cubierta de acrilato exterior dura revestida a su vez por una capa de color, referenciada como "outer sheat" o "colored hard outer acrylate sheathing". Con esta capa exterior dura, revestida de color mediante la tecnología ColorLock, la entidad distingue su producto del de otros fabricantes de fibra óptica. Esta capa exterior envolvente del cable, sirve

además, para proteger las partes interiores del cable frente al roce, el desgaste y la abrasión. Además el color de los cables de fibra óptica sirve para distinguir de manera sencilla los cables individuales entre sí.

Finalmente, los cables se presentan en una bovina con un envoltorio protector.

La discrepancia, como se ha hecho constar anteriormente, surge en torno a si la circunstancia de que los citados productos no cuenten con una cobertura protectora impide que los mismos puedan clasificarse arancelariamente como cables de fibra óptica.

Así, mientras la Administración sostiene que la falta de dicha cobertura determina la exclusión de la clasificación de los productos importados en la partida 8544, la interesada considera que los mismos cumplen con todos los requisitos exigidos por los textos de las partidas y subpartidas, así como las notas explicativas de la nomenclatura combinada para ser clasificadas en dicha partida arancelaria.

A la vista de lo indicado se ha de determinar si, atendiendo a sus características objetivas, los productos importados cumplen los requisitos para ser encuadrados en la subpartida TARIC 8544.70.00.00 sobre la base de lo dispuesto en las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6.

De acuerdo con la nomenclatura combinada, la partida 8544 comprenderá los siguientes productos:

"8544 Hilos, cables, incluidos los coaxiales, y demás conductores aislados para electricidad, aunque estén laqueados, anodizados o provistos de piezas de conexión; cables de fibras ópticas constituidos por fibras enfundadas individualmente, incluso con conductores eléctricos o provistos de piezas de conexión.

(...)

8544 70 Cables de fibras ópticas."

Por su parte la partida 9001 acoge las siguientes mercancías:

"9001 Fibras ópticas y haces de fibras ópticas; cables de fibras ópticas (excepto los de la partida 8544); hojas y placas de materia polarizante; lentes, incluso de contacto, prismas, espejos y demás elementos de óptica de cualquier materia, sin montar (excepto los de vidrio sin trabajar ópticamente):

9001 10 - Fibras ópticas, haces y cables de fibras ópticas

9001 10 10 -- Cables conductores de imágenes

9001 10 90 -- Los demás

9001 10 90 10 --- Invertidor de imágenes constituido por un conjunto de fibras ópticas

9001 10 90 30 --- Fibra óptica de polímero con:

9001 10 90 10 --- Los demás "

Señalaba la nota explicativa de la Nomenclatura Combinada a la subpartida 8544.70.00, en su versión vigente en el momento de los hechos, lo siguiente:

"8544 70 00 Cables de fibras ópticas

Esta subpartida comprende también los cables de fibras ópticas diseñados, por ejemplo, para telecomunicaciones, constituidos por fibras ópticas recubiertas individualmente por una doble capa de polímero de acrilato y colocadas en una cobertura protectora. El recubrimiento está constituido por una capa interior de acrilato blando y una capa exterior de acrilato duro, ésta última está recubierta por una capa de diversos colores.

El recubrimiento de cada una de las fibras ópticas garantiza su protección e integridad estructural, evitando, por ejemplo, las roturas."

Asimismo, la citada nota indica que los cables de fibras ópticas están compuestos por los siguientes elementos:

- 1) Núcleo de fibra óptica (núcleo de fibra de vidrio).
- 2) Revestimiento de la fibra óptica (vidrio).
- 3) Capa interna del recubrimiento de acrilato blando.
- 4) Capa de código de colores para identificación (ColourLock).
- 5) Capa externa del recubrimiento de acrilato duro.

Por su parte, las Notas explicativas del Sistema Armonizado, en relación con la citada partida 8544, señalan lo siguiente:

"También están comprendidos aquí los cables de fibras ópticas constituidos por fibras enfundadas individualmente, incluso con conductores eléctricos o con piezas de conexión. Generalmente las fundas son de color diferente para permitir la identificación de las fibras en los extremos del cable. Los cables de fibras ópticas se utilizan principalmente para la telecomunicación porque su capacidad de transmisión de datos es superior a la de los conductores eléctricos."

Las Notas explicativas del Sistema Armonizado en relación con la partida 9001 señalan:

"Esta partida comprende:

A) Las fibras ópticas y haces de fibras ópticas, así como los cables de fibras ópticas, excepto los de la partida 85.44.

Las fibras ópticas están constituidas por capas concéntricas de vidrio o de plástico con índices de refracción diferentes. Las de vidrio están recubiertas por una capa muy fina de plástico, invisible a simple vista, para darle cierta flexibilidad. Las fibras ópticas se presentan habitualmente en rollos que pueden tener longitudes de varios kilómetros. Se utilizan en la fabricación de haces y de cables de fibras ópticas.

(...)

Se excluyen de esta partida:

(...)

g) Los cables de fibras ópticas constituidos por fibras enfundadas individualmente (partida 85.44)."

Del contenido de las notas explicativas anteriormente reproducidas resulta que para que las estructuras de fibra óptica tengan la consideración de cables de fibra óptica es necesario que las fibras ópticas estén recubiertas individualmente por una doble capa de polímero de acrilato, una primera capa interna de acrilato blando y una segunda, externa de acrilato duro y estén además colocadas en una cobertura protectora.

El producto importado, según lo describe la propia interesada, cuenta, con una cobertura interior así como con una cobertura de acrilato duro revestida con la tecnología ColorLock. Adicionalmente, el cable se presenta en una bobina con envoltorio protector.

Dicho recubrimiento es considerado suficiente por la entidad a efectos de la clasificación de las fibras ópticas en la posición 8544 puesto que a su juicio la fibra óptica interior está suficientemente protegida y no existen razones técnicas para revestir el producto de una capa adicional.

Aporta en este sentido un informe pericial en el que se concluye que los productos importados revisten las características propias de los cables de fibra óptica.

Asimismo, manifiesta que la ilustración que acompaña las notas explicativas de la nomenclatura combinada es precisamente una reproducción del producto importado por la entidad ya que es la única que utiliza la tecnología ColorLock, lo que pone de relieve que no es necesaria la existencia de una cobertura protectora para que las fibras ópticas puedan ser calificadas como "cables de fibra óptica" a efectos de su clasificación arancelaria en la partida 8544.

Pues bien, del examen de lo dispuesto en las notas explicativas anteriormente citadas resulta que como señala la Inspección, la circunstancia de que las fibras ópticas cuenten con una doble cobertura de acrilato no es suficiente para que las mismas puedan ser consideradas cables de fibra óptica. La exigencia de un recubrimiento de doble capa tiene por objeto, tal y como señala la interesada, garantizar la protección de las fibras ópticas previniendo posibles roturas, lo cual no determina en contra de lo indicado por la entidad, que las fibras no deban contar con una cobertura protectora para ser incluidos en la partida 8544.

Una cosa es que las fibras ópticas estén enfundadas y otra distinta es que cuenten con una cobertura protectora que rodee a las citadas fundas. Es esta última cobertura la que, según se deriva de lo dispuesto en las notas explicativas de la nomenclatura combinada, determina que los cables de fibra óptica se incluyan en la partida 8544 y no en la 9001 que englobaría los restantes cables de fibra óptica.

Tampoco puede acogerse la pretensión de la interesada en la cual manifiesta que la ilustración contenida en las notas explicativas de la nomenclatura combinada pone de manifiesto que no es necesario que las fibras ópticas cuenten con un recubrimiento adicional.

En este sentido se ha de dejar constancia de que en fecha 24 de mayo de 2019 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea una modificación de las notas explicativas de la nomenclatura combinada de la Unión en la que se indica lo siguiente:

"En la página 370, la nota explicativa de la subpartida de la NC «8544 70 00 Cables de fibras ópticas», se sustituye por el texto siguiente:

«8544 70 00 Cables de fibras ópticas

Esta subpartida comprende también los cables de fibras ópticas diseñados especialmente para su uso en telecomunicaciones, constituidos por una o varias fibras ópticas de la partida 9001, que estén recubiertas cada una por una doble capa de polímero de acrilato. El recubrimiento está constituido por una capa interior de acrilato blando y una capa exterior de acrilato duro, y esta última puede ser coloreada o recubierta por una capa de diferentes colores que permita la identificación de las fibras. Las fibras ópticas están enfundadas cada una por el recubrimiento de doble capa; no constituyen un cable de fibra óptica de la partida 8544 por sí solas hasta su colocación en una cobertura protectora.

El recubrimiento de doble capa de cada una de las fibras ópticas garantiza su protección e integridad estructural al preservarlas, por ejemplo, de roturas y abrasiones.

(...)

1. Núcleo de fibra óptica (núcleo de vidrio).
2. Revestimiento de la fibra óptica (vidrio).
3. Capa interna del recubrimiento de acrilato blando.
4. Capa externa del recubrimiento de acrilato duro.
5. Identificación de los códigos de color.

(...)"

Como se observa la citada modificación viene a aclarar definitivamente cuales son las características que deben revestir las fibras ópticas para poder ser calificadas como "cables de fibra óptica" de la partida 8544 señalando que "las fibras ópticas están enfundadas cada una por el recubrimiento de doble capa; no constituyen un cable de fibra óptica de la partida 8544 por sí solas hasta su colocación en una cobertura protectora

Asimismo, viene a clarificar que la ilustración que acompaña a la nota es un ejemplo de una estructura de fibra óptica enfundada de la partida 9001.

Lo anterior determina que los productos importados por la interesada deban clasificarse, como señala la Inspección, en la posición arancelaria 9001.10.90. pues constituyen fibras ópticas enfundadas que carecen de cobertura protectora.

La circunstancia de que el texto de la nota explicativa de la nomenclatura combinada correspondiente a la subpartida 8544.70.00. haya sido modificado en fecha posterior a la realización de las importaciones así como de los acuerdos de liquidación que ahora se impugnan no impide su plena aplicación al caso que nos ocupa, pues como se ha hecho constar en el fundamento de derecho cuarto las notas explicativas tienen valor interpretativo y deben ser aplicadas por todos los Estados miembros en aras de la clasificación arancelaria uniforme en todo el territorio de la Unión Europea (vid sentencias de 19 de octubre de 2017, Lutz, C-556/16, EU, apartado 40; de 15 de noviembre de 2018, Baby Dan, C-592/17, apartado 55, y de 15 de mayo de 2019, Korado, C-306/18, apartado 35 y de 18 de junio de 2020, Hydro Energo, C-340/19 apartado 36).

Es precisamente el carácter interpretativo de las citadas notas el que determina que las mismas sean aplicables independientemente de su fecha de publicación puesto que simplemente vienen a proporcionar elementos que aclaran las características que deben revestir los productos para ser clasificados en una determinada partida o subpartida arancelaria.

De esta suerte, la modificación del texto de las notas explicativas mediante inclusión de nuevos detalles en la redacción de las mismas no tiene por objeto alterar la clasificación arancelaria de los productos de modo que a través de dichas modificaciones que dejen de estar incluidas o pasen a ser clasificados en una partida o subpartida arancelaria determinados productos que anteriormente se contemplaban o no, sino que la finalidad última de aquellas es aclarar que productos pueden ser clasificados en una determinada posición arancelaria.

Dicho en otros términos, la citada modificación no crea ninguna regla distinta de la que ya contenía la Nomenclatura Combinada, contradiciendo o modificando ésta, sino que interpreta ésta, ofreciendo un criterio de obligatoria aplicación por los Estados miembros, con carácter general y para cualquier importador.

Es pertinente recordar en este punto que el propio TJUE reconoce, en los supuestos de publicación posterior de un Reglamento de clasificación arancelaria de carácter interpretativo, la posibilidad de que el mismo sea aplicado por analogía aún cuando el mismo no es aplicable "ratione temporis".

Señala a estos efectos su reciente sentencia Gardinia Home Decor, de 27 de febrero de 2020, dictada en el asunto C-670/19, lo siguiente:

"Esta interpretación resulta corroborada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/1472 de la Comisión, de 11 de agosto de 2017, relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada (DO 2017, L 210, p. 1), que ciertamente no es aplicable racione temporis al litigio principal, pero contiene no obstante indicaciones que son pertinentes, por analogía, en el presente asunto. De hecho, el anexo de este Reglamento señala que una «[b]arra de aluminio (llamada "barra para cortinas de ducha") que se utiliza para colgar una cortina», que está compuesta de dos tubos de aluminio regulables y dotados de un mecanismo de resorte que

permiten el bloqueo entre paredes, debe «clasificarse en el código NC 8302 41 90 como "las demás guarniciones, herrajes y artículos similares para edificios"», porque, «debido a sus características objetivas ([entre otras] su construcción prevista para soportar únicamente pesos ligeros, por ejemplo una cortina), el artículo está diseñado como una barra para cortinas» y que «las barras para cortinas se clasifican en la partida 8302 [véanse también las notas explicativas del [SA] de la partida 8302, párrafo segundo, (D), (5)]»."

Criterio este que ya se recogía en su sentencia Krings, de 4 de marzo de 2004, asunto C-130/02, en la que se indicaba (el subrayado es de este Tribunal) lo que sigue:

"33. En cuanto a la primera cuestión, que tiene por objeto saber si los productos controvertidos en el asunto principal deben clasificarse igualmente en la subpartida 2101 20 92 de la NC, es preciso recordar que un reglamento de clasificación arancelaria tiene alcance general en tanto se aplica no a un operador particular, sino a la generalidad de los productos idénticos al analizado por el Comité del Código aduanero. Para determinar, en el marco de la interpretación de un reglamento de clasificación arancelaria, el ámbito de aplicación de éste, debe tenerse en cuenta, en particular, su motivación (sentencia Hewlett Packard, antes citada, apartados 19 y 20).

34. Es cierto que el Reglamento nº 306/2001 no es directamente aplicable a los productos controvertidos en el asunto principal. En efecto, no se trata de productos idénticos a los contemplados por el Reglamento, dado que tienen, entre otros, un contenido en extracto de té que asciende a 1,9 % del peso total.

35. No obstante, como sostiene acertadamente la Comisión, la aplicación por analogía de un reglamento de clasificación arancelaria, como el Reglamento nº 306/2001, a los productos análogos a los contemplados por dicho Reglamento contribuye a una interpretación coherente de la NC, así como a la igualdad de trato de los operadores."

En definitiva y por lo expuesto procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto y confirmar lo señalado en el acuerdo inspector considerando que las mercancías objeto de regularización deben incluirse en la subpartida de la nomenclatura combinada 9001.10.90.00.

**QUINTO.-** La conclusión alcanzada anteriormente no se ve modificada por lo dispuesto en la sentencia de 23 de enero de 2019, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (recurso .../...), invocada por la interesada, en la que se estiman las pretensiones de la interesada en un asunto similar al que nos ocupa.

Señala la citada sentencia lo siguiente:

"CUARTO.- En la partida 8544.70.00.00 se clasifican los cables de fibras ópticas recubiertas individualmente por una doble capa de polímero de acrilato y colocadas en una cobertura protectora, y según la Dependencia Regional de Aduanas del País Vasco el producto importado por la recurrente consiste en fibra óptica recubierta por una doble capa de polímero de acrilato pero no está colocada en una funda o chaqueta que le preste la cobertura adicional que es necesaria para que el tal producto pueda conceptuarse como un cable de la partida 8544.

Las Notas explicativas de la partida 8544 describe los elementos (capas) que recubren el núcleo de fibra óptica y el revestimiento de esta, a saber, la capa interna de acrilato blando (3), la capa "ColourLock" para identificación (4) y la capa externa del recubrimiento de acrilato duro (5); y esa descripción -no se discute- coincide con la composición del producto importado por la recurrente (folios 93 y 96 del procedimiento, informe pericial adjunto; folios 109-113).

Tampoco se discute que la imagen del cable de fibra óptica de la antedicha partida, plasmada en sus Notas explicativas, representa el producto importado por la recurrente, no en vano como ha alegado esa parte la capa ("ColourLock") que sirve para la identificación del producto ha sido patentada por **XZ** lo que excluye su utilización por otros operadores.

Nótese, por otra parte, que según la Nota explicativa de referencia las piezas "colocadas en una cobertura protectora" son las dos capas de polímero de acrilato. Y es la segunda de esas capas (la de recubrimiento exterior) la que, a su vez, ha de estar recubierta por una capa de diversos colores. Pues bien, esa tercera capa, según alega la recurrente, no cumpliría su función si debiera ir enfundada o envuelta en una capa a modo de protección adicional del núcleo de la fibra óptica y su revestimiento, con lo cual hay que descartar ese envoltorio o recubrimiento como requisito de la clasificación en la partida 8544. 70.00.00.

Dicho lo cual, podrá entenderse que las fibras ópticas recubiertas por las dos capas de acrilato, la segunda recubierta por la capa de color ("ColorLock") están dotadas de la funda protectora individual requerida por la antedicha partida, sin requerir de una funda o protección adicional, que tampoco permite el diseño del producto, el mismo que aparece representado gráficamente en la Nota explicativa de referencia o podrá entenderse que la tal protección adicional, como interpreta la recurrente, se refiere no a una capa protectora ad hoc sino al propio embalaje del producto no solo para su transporte sino también para su tracción o movilidad en las operaciones de instalación del cable.

No caben otras interpretaciones alternativas, como la defendida por la demandada, sin apartarse del texto y descripción gráfica de la Nota explicativa y de su respectiva correspondencia o ajuste a las características del producto importado por la recurrente, particularmente, a las funciones de protección de las dos capas de polímero de acrilato, la externa reforzada o recubierta por la capa de color.

Por otra parte, la clasificación controvertida no puede dirimirse en atención a un elemento no comprendido ni en la definición de la partida 8544. 70.00.00 ni en la Nota explicativa de referencia, esto es, el grosor o diámetro de las capas de polímero de acrilato, y menos aún en defecto de un informe del Laboratorio Central de Aduanas o de un experto que acredite la relación directa entre las medidas de dichos componentes y su función protectora del núcleo de la fibra óptica y de su revestimiento; o lo que es lo mismo, las explicaciones de la demandada, añadidas a las de la Nota explicativa de referencia (folios 20-24 de la Resolución recurrida) sin el apoyo de la información técnica pertinente, traída y aplicada al caso, no tienen el valor de acreditar que la resistencia del producto (fibra óptica) a las tensiones mecánicas y factores ambientales depende del tamaño de las capas de protección, de suerte que las que recubren el núcleo de la fibra óptica sean por su reducido grosor (diámetro inferior a 250 micras) insuficientes para dotar al cable de la necesaria protección.

Por el contrario, según el informe pericial presentado por la recurrente, el producto importado cumple los estándares de resistencia a tensiones mecánicas e influencias ambientales (temperatura y agua) y dicho informe no ha sido contradicho por la demandada sino descalificado por haber sido encargado por la parte, esto es, al margen de cualquier juicio valorativo conforme a las reglas de la sana crítica ( artículo 348 de la LEC ), lo que comporta ya no una tacha del perito, sino de su informe o recusación encubierta del autor, que no pueden aceptarse sin vulnerar lo dispuesto por el artículo 343 y concordantes de la LEC , además de comportar la inadmisión "a limine" del informe admitido como medio de prueba por cumplir su presentación los requisitos de forma y plazo establecidos por el artículo 336 y concordantes de la misma norma procesal, con la consecuencia de no valorar una prueba debidamente practicada.

Por último, ya no es solo que el producto importado por la recurrente cumpla por las características y funciones de sus elementos los requisitos para su clasificación en la partida arancelaria postulada por aquella parte (inclusus unius, exclusus alterius) sino que, además, la clasificación en la partida arancelaria 900.10.90.90 aplicada por la Administración demandada requiere que los cables o haces de fibra ópticos comprendidos en ella estén recubiertos no más que por una fina capa de plástico; protección no comparable por defecto a la acreditada respecto a los productos importados por la recurrente."

A juicio de este Tribunal las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no son conformes al derecho comunitario, tal y como se ha señalado en el fundamento de derecho precedente, por lo que no resultan de aplicación al caso que nos ocupa. Por otra parte, de ha de señalar que la citada sentencia no ostenta el carácter de jurisprudencia por lo que este Tribunal no está vinculado a lo dispuesto en la misma.

**SEXTO.-** Señala asimismo la interesada que la extralimitación del Laboratorio Central de Aduanas en sus funciones técnicas debe dar lugar a la anulación de las liquidaciones giradas. Considera a estos efectos que el laboratorio ha efectuado pronunciamientos de índole jurídica que no le corresponden conteniendo sus informes expresiones tales como "presenta los caracteres de una fibra óptica" o "no es un cable de fibras ópticas".

De acuerdo con el apartado 1 de la Disposición Primera, de la Orden HAC/2320/2003, de 31 de julio, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales: "Los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales son los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para disponer la extracción de muestras para análisis y control de las mercancías declaradas para su vinculación a un determinado régimen aduanero, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Reglamento CEE nº 2913/1992, del Consejo, de Código Aduanero Comunitario, como procedimiento de comprobación de las declaraciones de este modo formuladas. Asimismo, dichos Servicios podrán disponer que las mercancías sujetas a los Impuestos Especiales, así como cualesquiera otras de las que, en el ejercicio de sus competencias, interese conocer su naturaleza, composición o características, sean objeto de análisis y dictamen por parte de los Laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales".

Por su parte la Circular número 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, señala en su norma 5 lo siguiente:

"5.2.1 Los Laboratorios emitirán los correspondientes dictámenes de los análisis que se soliciten, que deberán redactarse con precisión y concisión y abarcar, siempre que se pueda, los extremos solicitados, pudiendo los Laboratorios hacer indicaciones adicionales en los casos en que lo estimaran oportuno para la mejor definición del producto analizado."

De lo anterior se deriva que las funciones de clasificación arancelaria de la mercancía se ha de llevar a cabo por los servicios de aduanas e impuestos especiales que podrán recabar el auxilio del Laboratorio de Aduanas cuando así lo consideren necesario.

Los Laboratorios de Aduanas emitirán por su parte los dictámenes en los que se harán constar las características que revisten los productos analizados a efectos de que la Aduana en aplicación de las Reglas Generales Interpretativas proceda a determinar la posición arancelaria en la que se ha de clasificar la mercancía.

En el caso que nos ocupa no se observa que se haya producido la extralimitación de funciones a la que se refiere la interesada puesto que independientemente del contenido de los citados dictámenes del Laboratorio, la efectiva clasificación arancelaria de las mercancías ha sido realizada por la Inspección de acuerdo con lo dispuesto en las citada Reglas Interpretativas.

Procede, en consecuencia, desestimar la presente alegación.

**SÉPTIMO.-** Considera la interesada que las liquidaciones dictadas por la Administración como consecuencia de la modificación de la partida arancelaria declarada, vulneran la teoría de los actos propios.

En este sentido manifiesta que dicha partida fue utilizada de forma reiterada sin que la Administración realizara objeción alguna al respecto. Asimismo indica que la propia Administración española en el ejercicio 2011 y tras realizar una extracción de muestras previa al despacho de la mercancía concluyó que la posición arancelaria aplicable a los cables importados era la 8544.70.00.00 durante el ejercicio 2011. Aporta a estos efectos copia del Dictamen del Laboratorio de Aduanas en la que se indica que la mercancía importada revestía las características de los cables de fibra óptica, de la citada partida.

Por otra parte señala que, en el momento en el que se realizaron las importaciones objeto de regularización, existía una Información Arancelaria Vinculante (IAV) emitida por las autoridades aduaneras holandesas a petición de **WV** (entidad del mismo grupo) en la que indicaba que los cables importados por la misma debían clasificarse en la posición estadística 8544.70.00.00.

Frente a ello la Administración señala que la posible existencia de confianza legítima no impide en ningún caso la comunicación de la deuda.

Como cuestión previa al análisis de lo alegado por la interesada cabe plantearse bajo qué normativa ha de analizarse la posible vulneración del principio de confianza legítima, es decir, si resulta de aplicación el marco jurídico establecido por el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión (CAU) o si por el contrario, resulta de aplicación el Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (CAC).

El CAU en su artículo 288 regula el alcance de su aplicación temporal señalando lo siguiente:

"1. Los artículos 2, 7, 8, 10, 11, 17, 20, 21, 24, 25, 31, 32, 36, 37, 40, 41, 50, 52, 54, 58, 62, 63, 65, 66, 68, 75, 76, 88, 99, 100, 106, 107, 115, 122, 123, 126, 131, 132, 138, 142, 143, 151, 152, 156, 157, 160, 161, 164, 165, 168, 169, 175, 176, 178, 180, 181, 183, 184, 186, 187, 193, 196, 200, 206, 207, 209, 212, 213, 216, 217, 221, 222, 224, 225, 231, 232, 235, 236, 239, 253, 265, 266, 268, 273, 276, 279, 280, 281, 283, 284, 285 y 286 serán aplicables a partir del 30 de octubre de 2013.

2. Los artículos distintos de los mencionados en el apartado 1 serán aplicables a partir del 1 de mayo de 2016.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro."

No contiene el artículo 288 del CAU normas transitorias de aplicación, por lo que, en ausencia de estas, de acuerdo con los principios generales, rige la aplicación en el tiempo (*ratione temporis*) de la legislación de la UE.

La legislación de la UE tiene un efecto inmediato y como regla general no se puede aplicar retroactivamente. El efecto retroactivo es excepcional, solo aplicable si se desprende claramente tal fue la intención del legislador. El efecto inmediato se aplica a menos que la aplicación inmediata de una disposición particular sea contraria a la protección de las expectativas legítimas de las partes interesadas.

Parece claro que, en ausencia de disposiciones transitorias en el asunto, se ha de proceder de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en particular en materia de aduanas.

En este sentido y según jurisprudencia reiterada, las normas procesales se aplican generalmente a todos los procedimientos pendientes en el momento de su entrada en vigor, mientras que las normas sustantivas se interpretan generalmente como no aplicables, en principio, a situaciones existentes antes de su entrada en vigor.

Así se reconoce, en particular, en las sentencias Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, de 6 de junio de 1993 dictada en los asuntos acumulados C-121/91 y C-122/91, De Haan, de 7 de septiembre de 1999, asunto C-61/98 e Ilumitrónica, de 14 de noviembre de 2002, asunto C-251/00. Aborda esta última sentencia la normativa se ha de aplicar a la hora de apreciar si procede la no contracción de la deuda aduanera, en aquellos supuestos en los que se ha producido un cambio normativo.

Señala la citada sentencia lo siguiente:

"Observaciones preliminares

27. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente señala que el objeto de dichas cuestiones es la interpretación del artículo 201, apartado 3, del CAC, se ha de recordar que este precepto constituye una disposición nueva en relación con el régimen precedente y que no puede aplicarse a una importación efectuada con anterioridad a su entrada en vigor (sentencia de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Rec. p. I-4209, apartado 25).

28. Pues bien, éste es precisamente el caso de la importación controvertida en el procedimiento principal, que fue objeto de una declaración el 20 de julio de 1992, mientras que el CAC sólo es aplicable, de conformidad con su artículo 253, párrafo segundo, desde el 1 de enero de 1994.

29. Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en general, las normas de procedimiento son aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entran en vigor, a diferencia de las normas sustantivas, que habitualmente se interpretan en el sentido de que no afectan a las situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor [véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1993, CT Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, asuntos acumulados C-121/91 y C-122/91, Rec. p. I-3873, apartado 22, y de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003, apartado 13].

30. En consecuencia, por lo que respecta al litigio principal, procede referirse, por una parte, a las normas sustantivas contenidas en la regulación precedente a la aplicación del CAC y, por otra, a las normas de procedimiento que contiene este último.

Sobre la primera cuestión

31. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si es legal obligar a un operador que ha actuado de buena fe y con la diligencia debida al pago de derechos de aduana devengados a causa de una irregularidad que ignoraba pero que era conocida por las autoridades comunitarias y las del país de exportación.

32. A este respecto, se ha de recordar que el artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1031/88 establece que el obligado al pago de la deuda aduanera es quien realiza la declaración o, en su caso, la persona en cuyo nombre se haya hecho la declaración.

33. El hecho de que el declarante actúe de buena fe y con diligencia, ignorando la existencia de una irregularidad que impide la percepción de derechos que habría debido abonar en otro caso, carece de influencia alguna sobre su condición de deudor, que se deriva exclusivamente de los efectos jurídicos vinculados a la formalidad de la declaración.

34. La normativa comunitaria implica, sin embargo, dos categorías de excepciones específicas al pago de la deuda aduanera.

35. La primera consiste en la condonación de derechos, contemplada en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento nº 1430/79. No obstante, tanto el apartado 2 de dicha disposición como el artículo 239, apartado 2, del CAC exigen que se presente una solicitud a dicho efecto ante las autoridades aduaneras competentes. Ahora bien, del contenido de la resolución de remisión no parece que Ilumitrónica haya presentado dicha solicitud. Por tanto, no procede responder a la primera cuestión prejudicial en la medida en que se refiere a la condonación de derechos.

36. La segunda categoría de excepciones al pago de derechos de importación o de exportación se establece en el artículo 5, apartado 2, del Reglamento nº 1697/79.

37. Este precepto supedita a tres requisitos acumulativos la no recaudación a posteriori por las autoridades nacionales. Cuando se cumplen dichos requisitos, el deudor tiene derecho a que no se proceda a la recaudación a posteriori (véanse, en particular, las sentencias de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France, C-250/91, Rec. p. I-1819, apartado 12; de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, asuntos acumulados C-153/94 y C-204/94, Rec. p. I- 2465, apartado 84, y de 19 de octubre de 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, apartado 35).

38. En primer lugar, es necesario que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes. Además, el error cometido debe ser de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia con la que debe actuar. Por último, el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en lo que respecta a su declaración en aduana (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Hewlett Packard France, apartado 13, y Faroe Seafood y otros, apartado 83, así como la sentencia de 26 de noviembre de 1998, Covita, C-370/96, Rec. p. I-7711, apartados 25 a 28).

39. Se debe apreciar la concurrencia de dichos requisitos a la luz del objetivo del artículo 5, apartado 2, del Reglamento nº 1697/79, que es proteger la confianza legítima del deudor en cuanto a la fundamentación del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o de abstenerse de recaudarlos (véanse, en particular, las sentencias de 27 de junio de 1991, Mecanarte, C-348/89, Rec. p. I-3277, apartado 19, y Faroe Seafood y otros, antes citada, apartado 87)."

En términos similares se pronuncia el TJUE en su sentencia de 23 de febrero de 2006, Belgische Staat contra Molenbergnatie NV, Asunto C-201/04, en relación con el pago de la deuda aduanera:

"25. Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la aplicación en el tiempo de las disposiciones de los artículos 217 a 232 del Código aduanero, que forman parte del capítulo 3 del título VII del citado Código y que se refieren al cobro del importe de la deuda aduanera, habida cuenta de que, a tenor de su artículo 253, párrafo primero, el Código aduanero es aplicable a partir del 1 de enero de 1994.

26. Mediante la tercera cuestión, dicho órgano jurisdiccional pide al Tribunal de Justicia que precise las consecuencias que se derivan de no haber respetado el plazo fijado por el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero.

27. Con carácter preliminar, a la vista de la motivación de la resolución de remisión procede precisar, como señala el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, que la primera cuestión, a pesar de que su redacción se refiere globalmente a los artículos 217 a 232 del Código aduanero, afecta principalmente al artículo 221 de dicho Código, puesto que el órgano jurisdiccional remitente pregunta más en concreto si éste artículo se aplica a una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994 y cuyo cobro ha sido instado después de esa fecha y antes de la entrada en vigor del Reglamento nº 2700/2000.

28. Por lo tanto, procede tratar conjuntamente las cuestiones primera y tercera, habida cuenta del nexo que las vincula en relación con el análisis de los efectos del artículo 221 del Código aduanero que ambas requieren.

29. En cuanto a la primera cuestión, el Gobierno belga estima que los artículos citados constituyen únicamente normas materiales y, por consiguiente, no son aplicables a las deudas aduaneras nacidas antes del 1 de enero de 1994.

30. La Comisión de las Comunidades Europeas y el comisionista, al amparo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 1981, Salumi y otros (212/80 a 217/80, Rec. p. 2735), apartado 9, consideran que esos mismos artículos, que incluyen normas tanto materiales como de procedimiento, no pueden considerarse aisladamente en lo que atañe a sus efectos en el tiempo, ya que forman un todo indisoluble. No obstante, sus conclusiones difieren.

Así, la Comisión estima que las disposiciones del Reglamento nº 1697/79 son las únicas que deben aplicarse al cobro a posteriori de una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994 y cuyo cobro no se ha instado hasta después de esa fecha. Por su parte, el comisionista sostiene la tesis de la aplicación de los artículos 217 a 232 del Código aduanero al cobro de esa deuda.

31. Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, se considera que en general las normas de procedimiento son aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entran en vigor, a diferencia de las normas sustantivas, que habitualmente se interpretan en el sentido de que no afectan a las situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor [véanse, en particular, las sentencias Salumi y otros, antes citadas, apartado 9; de 6 de julio de 1993, CT Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, C-121/91 y C-122/91, Rec. p. I-3873, apartado 22; de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C- 61/98, Rec. p. I-5003, apartado 13, y de 14 de noviembre de 2002, Ilumitrónica, C-251/00, Rec. p. I-10433, apartado 29].

32. En el apartado 11 de la sentencia Salumi y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia, como excepción a la norma de interpretación antes recordada, estimó que el Reglamento nº 1697/79, que tenía por objeto el establecimiento de una normativa general del cobro a posteriori de los derechos de aduana, contenía normas tanto de procedimiento como sustantivas que forman un todo indisoluble cuyas disposiciones particulares no podían considerarse aisladamente en lo que atañe a su efecto en el tiempo. Como el Abogado General destaca en los puntos 42 a 46 de sus conclusiones, dicha excepción encontraba su justificación en la sustitución de los regímenes nacionales preexistentes por un régimen comunitario nuevo, con el objetivo de conseguir una aplicación coherente y uniforme de la normativa comunitaria así establecida en materia aduanera.

33. En el caso de autos, en la medida en que la cuestión planteada versa exclusivamente sobre la aplicación en el tiempo del Código aduanero, cuyo objeto es retomar, modificando determinados aspectos, la normativa comunitaria preexistente aplicable en el ámbito del Derecho aduanero, en particular los Reglamentos nº 1697/79 y nº 1854/89, anteriormente en vigor, no es aplicable la citada excepción al principio de interpretación recordado en el apartado 31 de la presente sentencia.

34. Por lo tanto, debe distinguirse entre las normas materiales y las normas de procedimiento. En consecuencia, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente, en relación con los hechos a los que se refieren las deudas aduaneras que se produjeron antes de la entrada en vigor del Código aduanero, referirse, por una parte, a las normas sustantivas contenidas en la normativa anterior a esa fecha y, por otra, a las normas de procedimiento contenidas en el Código aduanero (véanse, en este sentido, las sentencias De Haan, antes citada, apartado 14, y de 13 de marzo de 2003, Países Bajos/Comisión, C-156/00, Rec. p. I-2527, apartados 35 y 36).

35. En la medida en que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere principalmente al artículo 221 del Código aduanero, procede en este punto pronunciarse sobre la naturaleza de las disposiciones que forman parte de dicho artículo a la vista de la distinción entre normas materiales y normas de procedimiento.

36. Consta que los apartados 1 y 2 del citado artículo establecen normas puramente procedimentales.

37. El alcance y, por lo tanto, la naturaleza de la norma establecida en el artículo 221, apartado 3, es objeto específicamente de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Así, éste se pregunta sobre los efectos de una comunicación tardía del importe de los derechos al deudor, es decir, tras la expiración del plazo de tres años previsto en esta disposición, que, en esencia, ha retomado la que figuraba en el artículo 2, apartado 1, del Reglamento nº 1697/79 (véase, en este sentido, la sentencia Países Bajos/Comisión, antes citada, apartado 6).

38. A este respecto, el Gobierno belga, el comisionista y la Comisión sostienen que la comunicación del importe de los derechos al deudor tras la expiración del plazo de tres años, con independencia de que se hiciera al amparo del Código aduanero o de otros textos aplicables anteriormente, supone la imposibilidad de que pueda hacerse efectivo el cobro de la deuda. A su juicio, tal imposibilidad no puede, sin embargo, producir la extinción de la deuda.

39. Es indiscutible que la expiración del plazo de tres años previsto en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero para que las autoridades comuniquen al deudor el importe de la deuda aduanera se opone al derecho de esas autoridades de proceder al cobro de dicha deuda, a no ser que haya sido imposible determinar el importe exacto de los derechos legalmente adeudados por causa de un acto perseguible judicialmente. No obstante, la disposición de que se trata establece una norma que regula la propia deuda aduanera y, por lo tanto, una norma de prescripción de ésta.

40. Por otra parte, el artículo 233 del Código aduanero precisa que la enumeración de las distintas causas de extinción de la deuda aduanera que figura en las letras a) a d) de este artículo se efectúa sin perjuicio, en particular, de las disposiciones relativas a la prescripción de la deuda aduanera (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2002, SPKR, C-112/01, Rec. p. I-10655, apartados 30 y 31).

41. Por consiguiente, procede considerar que esa disposición establece una norma sustantiva, en la medida en que, en el momento de la expiración del plazo establecido en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, la deuda prescribe y, por lo tanto, se extingue.

42. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, hay que responder a las cuestiones primera y tercera del modo que se expone a continuación:

Las normas de procedimiento que figuran en los artículos 217 a 232 del Código aduanero son las únicas aplicables al cobro, instado después del 1 de enero de 1994, de una deuda aduanera nacida antes de esa fecha.

En el momento en que expira el plazo fijado en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, prescribe la acción para la recaudación de la deuda aduanera, salvo lo dispuesto en la excepción prevista en ese mismo artículo, lo que equivale a la prescripción de la propia deuda y, por lo tanto, a su extinción. A la vista de la norma así establecida, el artículo 221, apartado 3, debe considerarse, al contrario que los apartados 1 y 2 de ese mismo artículo, como una disposición sustantiva y no puede, por consiguiente, aplicarse al cobro de una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994. Cuando la deuda aduanera ha nacido antes del 1 de enero de 1994, dicha deuda sólo puede regirse por las normas sobre prescripción vigentes en esa fecha, aun cuando el procedimiento de cobro de la deuda se iniciase después del 1 de enero de 1994.

En definitiva, y de acuerdo con lo expuesto y ha manifestado este Tribunal Central en su reclamación de 28 de marzo de 2019 (RG.: 1036/2014/50), procederá analizar, caso por caso, si el precepto que se pretende aplicar contiene previsiones sustantivas o procedimentales, adoptando la decisión que proceda de acuerdo con los criterios señalados anteriormente.

En el caso que nos ocupa, como ha señalado este Tribunal Central en su reclamación de 20 de febrero de 2019 (RG.: 7221/2016), debe determinarse si el artículo 116 del CAU contiene normas procedimentales o si por el contrario tiene el carácter de norma sustantiva. Señala el citado artículo lo siguiente:

"1. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la presente sección, se devolverán o condonarán los importes de los derechos de importación o de exportación, por cualquiera de los motivos siguientes:

- a) cobro excesivo de importes de derechos de importación o de exportación;
- b) mercancías defectuosas o que incumplen los términos del contrato;
- c) error de las autoridades competentes;
- d) equidad.

Cuando se haya pagado un importe de derechos de importación o de exportación y se invalide la correspondiente declaración en aduana de conformidad con el artículo 174, dicho importe será devuelto.

2. Las autoridades aduaneras devolverán o condonarán el importe de los derechos de importación o de exportación a que se refiere el apartado 1 cuando sea igual o superior a 10 euros, excepto si el interesado solicita la devolución o condonación de un importe menor.

3. Si la autoridad aduanera considera que debe concederse la devolución o condonación sobre la base del artículo 119 o del artículo 120, el Estado miembro interesado transmitirá el caso a la Comisión para que esta resuelva en cualquiera de los supuestos siguientes:

- a) cuando la autoridad aduanera considere que las circunstancias especiales son consecuencia de un incumplimiento de sus obligaciones por parte de la Comisión;
- b) cuando las autoridades aduaneras consideren que la Comisión ha cometido un error con arreglo al artículo 119;
- c) cuando las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión efectuada al amparo del Reglamento (CE) nº 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, o sobre la base de cualquier otro acto legislativo de la Unión o de un acuerdo celebrado por la Unión con países o grupos de países, en el que se prevea la posibilidad de proceder a este tipo de investigaciones de la Unión;

d) cuando el importe del que deba responder el interesado por una o más operaciones de importación o exportación sea igual o superior a 500 000 euros como consecuencia de un error o de circunstancias especiales.

No obstante el párrafo primero, no se procederá a la transmisión de casos en ninguno de los supuestos siguientes: a) si la Comisión ya ha adoptado una decisión en un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables; b) si la Comisión ya está considerando un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables.

4. A reserva de las normas de competencia para una decisión, cuando las propias autoridades aduaneras descubran en el plazo contemplado en el artículo 121, apartado 1, que un importe de derechos de importación o de exportación puede ser devuelto o condonado con arreglo a los artículos 117, 119 o 120, lo devolverán o condonarán por propia iniciativa.

5. No se concederá la devolución ni la condonación cuando la situación que llevó a la notificación de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto fraudulento del deudor.

6. La devolución no dará origen al pago de intereses por las autoridades aduaneras de que se trate.

No obstante, se pagarán intereses cuando una decisión por la que se conceda la devolución no se haya ejecutado a los tres meses de la fecha en la que se tomó dicha decisión, a no ser que el incumplimiento del plazo no pueda imputarse a las autoridades aduaneras.

En tales casos, los intereses serán pagados desde la fecha de expiración del plazo de tres meses hasta la fecha de la devolución. El tipo de interés se establecerá con arreglo al artículo 112.

7. Cuando las autoridades aduaneras hayan concedido erróneamente una devolución o condonación, la deuda aduanera inicial volverá a ser exigible siempre que no hayan vencido los plazos a los que se refiere el artículo 103.

En tales casos, los intereses pagados con arreglo al apartado 6, párrafo segundo, deberán ser reembolsados."

Del análisis del citado precepto cabe concluir que el artículo 116 del CAU es una norma sustantiva, en la medida en que efectúa una enumeración de excepciones a la regla general de obligación de pago de la deuda aduanera. Por otro lado, la regulación de los supuestos de devolución y condonación contenidos en los artículos 119, "Error de las autoridades competentes" y, 120 "Equidad" de la citada norma, que vienen a regular supuestos similares a los contemplados en los artículos 236 y 239 del CAC, respectivamente, constituyen también normas de carácter sustantivo.

En definitiva, en la regulación de los supuestos de devolución y condonación contenidos en el CAU, solo cabe considerar como norma procedimental lo dispuesto en el artículo 121 del mismo, ya que recoge el procedimiento para la tramitación de las devoluciones y condonaciones.

Finalmente, en relación con esta materia, debe indicarse que el CAU no prevé los supuestos de no contracción de la deuda aduanera establecidos en el artículo 220.2 b) del CAC.

La aplicación de la citada conclusión al caso que nos ocupa determina que haya de analizarse la procedencia de la condonación/devolución solicitada a la luz de lo dispuesto en CAC para los DUA admitidos hasta el 30 de abril de 2016 y de lo indicado en el CAU para los DUA admitidos a partir de su entrada en vigor, es decir, el 1 de mayo de 2016.

**OPTAVO.-** Procede analizar en primer lugar si la actuación de la Administración ha vulnerado la confianza legítima del interesado de acuerdo con lo dispuesto en el CAC (DUA admitidos hasta el 30 de abril de 2016).

Dispone el artículo 220.2.b) del CAC, en relación con la no contracción a posteriori de los derechos, lo siguiente:

"Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:

(...)

b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana".

Por su parte, el artículo 236 del CAC recoge los supuestos de devolución/condonación de los derechos indicando lo que sigue:

"1. Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron, su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

Se procederá a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se contrajeron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

No se concederá ninguna devolución ni condonación cuando los hechos que hayan dado lugar al pago o a la contracción de un importe que no era legalmente debido, sean el resultado de una maniobra del interesado.

2. La devolución o la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Este plazo se prorrogará si el interesado aporta la prueba de que no pudo presentar su solicitud en dicho plazo por caso fortuito o de fuerza mayor.

Las autoridades aduaneras procederán de oficio a la devolución o a la condonación cuando comprueban por sí mismas, durante este plazo, la existencia de cualquiera de los casos descritos en los párrafos primero y segundo del apartado 1."

Asimismo, el artículo 239 CAC contempla los casos de devolución/condonación en situaciones especiales, señalando al efecto lo que sigue:

"1. Se podrá proceder a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación en situaciones especiales, distintas de las contempladas en los artículos 236, 237 y 238:

- que se determinarán según el procedimiento del Comité;

- que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni manifiesta negligencia por parte del interesado. Las situaciones en las que se podrá aplicar esta disposición y las modalidades de procedimiento que se seguirán a tal fin se definirán según el procedimiento del Comité. La devolución o la condonación podrán supeditarse a condiciones especiales.

2. La devolución o la condonación de los derechos por los motivos indicados en el apartado 1 se concederá previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Sin embargo, las autoridades aduaneras podrán autorizar una prórroga de este plazo en casos excepcionales debidamente justificados."

Distinguí, por tanto, el CAC tres posibilidades de hacer efectiva la confianza legítima generada por la actuación de la Administración, en primer lugar la no contracción de la deuda, en segundo lugar los supuestos de devolución o condonación cuando

el importe de los derechos no fuese legalmente debido o la contracción se hubiera realizado en contra de lo dispuesto en el artículo 220.2.b) y finalmente, un supuesto de devolución limitado a aquellos casos en los que el operador se encontrase en una situación especial.

En el presente supuesto la interesada en sus alegaciones invoca el principio de confianza legítima sin hacer referencia alguna a los supuestos de devolución y condonación previstos en los artículos 236 y 239 del CAC, por lo que este Tribunal considera que está solicitando la no contracción de derechos a la que se refiere el artículo 220.2.b) del CAC.

No obstante lo anterior, se ha de tener presente lo dispuesto por el TJUE en su sentencia Aqua Pro, de 26 de octubre de 2017, dictada en el asunto C-407/16, en la que, en relación con las solicitudes de no contracción y de devolución/condonación de los derechos señala siguiente:

"43. A este respecto, debe señalarse que, aun cuando el Código aduanero establece, especialmente en sus artículos 236 y 239, un procedimiento específico para la condonación o devolución de los derechos de aduana en los casos, concretamente, de contracción en contra de lo dispuesto en el artículo 220, apartado 2, letra b), de ese Código, también un deudor puede alegar este precepto para oponerse a una contracción a posteriori de los derechos de importación, en particular mediante un recurso en vía administrativa o judicial en el sentido del artículo 243 del Código.

44. En efecto, con arreglo a dicho artículo, cualquier deudor que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos podrá interponer un recurso contra ella, en vía administrativa o judicial, siempre y cuando tal decisión le afecte directa e individualmente.

45. Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra b), que los artículos 220, apartado 2, letra b), 236, 239 y 243 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, en un recurso administrativo o judicial, a efectos del artículo 243 de dicho Código, contra una resolución de la Administración tributaria competente de contraer a posteriori un importe de derechos de importación y de imponer su pago al importador, este último puede invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), de dicho Código, a fin de oponerse a esa contracción, con independencia de si el importador presentó una solicitud de condonación o devolución de esos derechos de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 236 y 239 del mismo Código.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra c)

46. Mediante su primera cuestión prejudicial, letra c), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 236, apartado 2, párrafo primero, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que la resolución de las autoridades sobre la contracción o la determinación de la obligación de pagar los derechos sea objeto de un recurso en vía administrativa o judicial tiene el efecto de prorrogar el plazo de presentación de una solicitud de condonación o devolución de los derechos.

47. No procede responder a esta cuestión, ya que se basa en la premisa, invalidada por la respuesta a la primera cuestión prejudicial, letra b), según la cual la posibilidad de invocar la confianza legítima en un recurso administrativo o judicial, con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero está supeditada a la presentación de una solicitud de condonación o devolución de los derechos de aduana de acuerdo con el artículo 236 de dicho Código."

Entiende el TJUE que cabe simultanear la solicitud de no contracción vía recurso contra la liquidación girada por la Administración y los procedimientos de devolución/condonación contemplados en los artículos 236 y 239 del CAC, sin que quepa ampliar el plazo para solicitar la devolución/condonación si se alegó la vulneración del principio de confianza legítima en el recurso, puesto que, como señala el Tribunal en su sentencia, la presentación de este no impide la tramitación de la solicitud de condonación o devolución.

Sentado lo anterior procede analizar si en el supuesto que nos ocupa se dan las condiciones previstas en el artículo 220.2.b) del CAC a efectos de no proceder a la contracción de la deuda aduanera.

El estudio de esta cuestión requiere dejar claro, en primer lugar, que las autoridades aduaneras están facultadas para la revisión de las declaraciones presentadas ante la Aduana. Dicha facultad es reconocida en el artículo 78 del Código Aduanero, a cuyo tenor:

"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 posteriores 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".

En el caso que nos ocupa las autoridades aduaneras actuando en el marco de lo dispuesto en el artículo 78 del CAC realizaron un control a posteriori de las declaraciones en aduana presentadas por la interesada durante los ejercicios 2015 y 2016, considerando que la misma no había consignado correctamente la posición arancelaria de las mercancías descritas como "Single Mode Fibers".

Dicha actuación es amparada por la normativa aplicable dado que las liquidaciones practicadas en el momento del despacho aduanero tienen el carácter de provisionales.

Por otra parte, se ha de hacer hincapié en la circunstancia de que esta facultad de revisión no se encuentra supeditada a la aparición de datos nuevos pudiendo desplegarse aún cuando se hayan producido errores formales o materiales no apreciados inicialmente.

Así lo señala la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en fecha 19 de julio de 2019 (rec.584/2016), en la que tras analizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea así como la normativa aduanera aplicable, concluye:

"En este contexto el parecer de la Sala es que la dicción del artículo 78.3 del Código Aduanero, en cuanto refiere "nuevos datos", no puede entenderse como una "conditio sine qua non", esto es, en todo caso o circunstancia.

Para la Sala, la expresión "teniendo en cuenta los nuevos datos de que disponga" debe entenderse en un contexto amplio, atendida la finalidad de la norma, de modo que no quede excluida la revisión cuando no existan nuevos datos, como en el caso sucede, bien entendido que conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia queda fuera de discusión que los términos "elementos inexactos o incompletos" deben interpretarse en el sentido de que se refieren tanto a errores u omisiones materiales como a errores de interpretación del Derecho aplicable".

Es cierto, y así se extrae de las sentencias de referencia, que el Tribunal de Justicia refiere la expresión "teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan" -las autoridades aduaneras-, pero también lo es que propio Tribunal declara sin ambages que "el texto del artículo 78 de ese Código no contiene ninguna restricción de posibilidad de que las autoridades aduaneras repitan una revisión o un control a posteriori, a los que se refieren los apartados 1 y 2 del mismo artículo, ni de que tomen las medidas necesarias para regularizar la situación prevista en el apartado 3 de ese artículo", añadiendo que "la lógica del artículo 78 se opone a una interpretación que permita excluir en general la posibilidad de que las autoridades aduaneras lleven a cabo revisiones u otros

controles a posteriori de las declaraciones aduaneras para regularizar en su caso la situación", además de que, conforme resulta de reiterada jurisprudencia, las "autoridades disponen de una amplia facultad de apreciación para realizar revisiones y controles a posteriori".

Estas declaraciones del Tribunal de Justicia, claras y concluyentes, permiten avalar la interpretación que antecede respecto del artículo 78 CAC, sin que ninguno de los pronunciamientos del Alto Tribunal permita considerar que éste rechace la posibilidad de contracción a posteriori cuando no existan nuevos datos, antes al contrario, lo que el Tribunal señala, y lo hace de forma reiterada, es que conforme resulta de su propia jurisprudencia las "autoridades disponen de una amplia facultad de apreciación para realizar revisiones y controles a posteriori".

No obstante, esta facultad de efectuar la contracción a posteriori está limitada por lo dispuesto en el artículo 220.2 b) del CAC, que no es sino una plasmación en el ámbito aduanero de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. De este modo, cuando se den las condiciones previstas en el citado artículo, no deberá tener lugar la contracción de los derechos de aduana.

Señala el citado precepto lo siguiente:

"2. Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:

(...)

b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana".

De lo anterior se deriva que las autoridades competentes no procederán a recaudar a posteriori derechos de importación cuando concurren tres requisitos acumulativos: que los derechos de aduana no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; que el error cometido sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe y, por último, que dicho sujeto haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana.

Procede analizar en primer lugar si se ha producido un error imputable a las propias autoridades aduaneras.

Señala al respecto el TJUE en su sentencia Agrover S.R.L, de 18 de octubre de 2007, lo siguiente:

"31. (...) ha de recordarse que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código Aduanero tiene por objeto proteger la confianza legítima del sujeto pasivo en cuanto al carácter fundado del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o abstenerse de recaudarlos. La confianza legítima del sujeto pasivo tan sólo es digna de la protección prevista en dicho artículo cuando sean las «propias» autoridades competentes las que hayan dado base a dicha confianza. De este modo, únicamente aquellos errores que sean imputables a una conducta activa de las autoridades competentes darán derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori de los derechos de aduana".

Fijado este punto, la cuestión principal es determinar si en el presente caso la actuación de la Administración aduanera española ha supuesto un error en el sentido del artículo 220.2.b) del Código Aduanero, es decir, un error que haya generado al operador una situación de confianza legítima, basada en la actuación activa de las autoridades aduaneras.

Tal y como señala el TJUE en su citada sentencia de 1 de abril de 1993, "el error cometido por las autoridades aduaneras debe constituir un elemento que se tenga en cuenta a la hora de recaudar los derechos de aduana y que de este modo pueda generar confianza legítima en el sujeto pasivo".

Con carácter general, se ha de afirmar que la admisión de declaraciones ante la Aduana sin que la misma haya realizado objeciones no se considera un error que dé lugar a la no contracción de los derechos en aduana. Esto es así porque, como ya se ha señalado, la Administración Aduanera cuenta con la facultad de revisión a posteriori de las declaraciones presentadas ante la misma.

Por este motivo, el TJUE ha ido perfilando los supuestos en los que puede considerarse que la admisión de los documentos de importación sin reparo por parte de la Aduana puede ser considerado un error imputable a la misma.

Señala al respecto la sentencia Hewlett Packard France, dictada en fecha 1 de abril de 1993, (asunto C-250/91), lo siguiente:

"19. En lo referente al hecho de que las autoridades competentes no hayan formulado objeción alguna acerca de la clasificación arancelaria de las mercancías efectuada por el operador económico en sus declaraciones de aduana, se deduce de la sentencia Foto-Frost, antes citada, apartado 24, que existe, en un caso así, un error imputable a las autoridades aduaneras competentes si la declaración de aduanas del sujeto pasivo contenía todos los datos fácticos necesarios para la aplicación de la normativa controvertida de modo que un control posterior que pudieran efectuar las autoridades competentes no puede revelar un elemento nuevo.

20. Así sucede, en particular, cuando todas las declaraciones de aduana presentadas por el operador económico fueron completas, al mencionar, en concreto, la designación de las mercancías según las especificaciones de la nomenclatura al lado de la partida arancelaria declarada, y cuando las importaciones controvertidas fueron numerosas y se efectuaron durante un período relativamente largo sin que la partida arancelaria fuera discutida."

En el supuesto que nos ocupa y de acuerdo con la información incorporada al expediente, la entidad ha venido importando la mercancía denominada Single Mode Fibers al menos desde el ejercicio 2011, consignado la misma en la posición arancelaria 8544.70.00.00.

Las declaraciones de importación efectuadas por la entidad fueron aceptadas sin reparo por las autoridades aduaneras durante el periodo comprendido entre 2011 y 2016.

Asimismo, en fecha 28 de marzo de 2011, el Laboratorio de Aduanas e Impuestos Especiales emitió boletín de análisis en el que se indicaba que la mercancía importada presentaba las características de los cables de fibra óptica, clasificando la Administración la misma en la posición estadística 8544.70.00.

Por otra parte la entidad contaba con una IAV emitida a una entidad del grupo por las autoridades holandesas en fecha 28 de julio de 2011 en la que se consignaba que la mercancía debía clasificarse en la posición 8544.00.00 de la nomenclatura combinada.

De las circunstancias anteriores se deriva, a juicio de este Tribunal, que las autoridades aduaneras españolas cometieron un error activo en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del CAC.

**NOVENO.-** Cumplido el primero de los requisitos exigidos para la no contracción de la deuda aduanera procede analizar si en el caso que nos ocupa la entidad pudo detectar razonablemente el error cometido por las autoridades aduaneras. Para ello, como en repetidas ocasiones ha manifestado el TJUE, deberá tenerse en cuenta la naturaleza del error, la experiencia profesional de la entidad y la diligencia desplegada por la misma.

Puede citarse en este sentido lo dispuesto en su sentencia Hewlett Packard France, de 1 de abril de 1993, en la que al respecto se señala lo siguiente:

"24. En lo referente a la diligencia del operador económico afectado, procede considerar que éste, cuando él mismo tiene dudas sobre la exactitud de la clasificación arancelaria de las mercancías controvertidas, debe informarse y buscar todas las aclaraciones posibles para comprobar si dichas dudas están o no justificadas (véase la sentencia Deutsche Fernsprecher, apartado 22.). Puede considerarse que se ha cumplido esta exigencia en un caso en el que el agente económico afectado no tenía duda alguna, a la vista

de la existencia de una información facilitada por las autoridades aduaneras a una sociedad que pertenece al mismo grupo que el deudor, en cuanto a la exactitud de la clasificación arancelaria de la mercancía controvertida.

(...)

26. Por lo que respecta a la experiencia profesional del operador, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, en particular, si se trata o no de un operador económico profesional, cuya actividad consista, en lo esencial, en operaciones de importación y exportación, y si ya tenía una cierta experiencia en el comercio de las mercancías de que se trate, es decir, si había efectuado en el pasado operaciones de este tipo para las que hubiera calculado correctamente las exacciones.

27. A este respecto, es necesario señalar que, si se trata, como el litigio principal, de un operador económico profesional y experimentado, hay que comprobar además si no existen elementos en los que incluso un operador de este tipo puede confiar en lo referente a la exactitud de las declaraciones de aduana. Dichos elementos están presentes, en un caso como el del litigio principal, en el hecho de que el operador afectado se basó, en lo referente a la clasificación arancelaria de las mercancías controvertidas, en una información facilitada por las autoridades aduaneras de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentra la autoridad competente para la recaudación a una sociedad que pertenece al mismo grupo que la deudora y en el hecho de que la clasificación arancelaria indicada en la declaración de aduanas no ha sido discutida durante un período relativamente largo por las autoridades competentes para la recaudación."

Pues bien, en cuanto a la naturaleza del error se ha de tener en cuenta que la propia Administración tras el examen físico de las mercancías importadas confirmó que las mismas revestían las características de los cables de fibra óptica y debían aforarse en la posición 8544.70.00.00, por lo que la reclamante, no tenía motivos para dudar de la exactitud de la clasificación arancelaria utilizada. El hecho de que las autoridades aduaneras hayan aceptado reiteradamente la clasificación arancelaria sin objeciones durante varios años también contribuyó además a consolidar la confianza de entidad en que la posición estadística puntualizada en los DUA de importación era correcta.

Dicha confianza se sustentó asimismo en la existencia de una IAV emitida por las autoridades holandesas a una entidad del mismo grupo que importaba las mismas mercancías, pues si bien dicha IAV no podía ser invocada directamente por la interesada, si venía a reafirmar que su actuación era adecuada a la norma aplicable.

Además, la circunstancia de que en fecha 24 de mayo de 2019 se publicase en el Diario Oficial de la Unión Europea una modificación del texto de la nota explicativa de la subpartida 8544.70.00.00, en la que se indica que las fibras ópticas enfundadas cada una por el recubrimiento de doble capa no constituye cable de fibra óptica hasta su colocación en una cobertura protectora sugiere que la clasificación podría plantear problemas de interpretación.

Estas conclusiones resultan coherentes, asimismo, con las alcanzadas por la Comisión en sus Decisiones REC 01/2001, de 14 de diciembre de 2001 y REC 03/02, de 14 de enero de 2003 en las que se examinan supuestos análogos al que ahora nos ocupa.

Contempla la Decisión REC 01/2001, de 14 de diciembre, los siguientes hechos:

Una empresa importó durante un periodo de dos años pimientos secos cortados en trozos de varios milímetros, declarando los mismos en la posición arancelaria 0904 20 90, prevista para los pimientos secos triturados o molidos. Dichas declaraciones fueron aceptadas por la aduana alemana sin objeciones. Con posterioridad, un control determinó que la partida correcta era la 0904 20 10 pues la misma englobaba a los pimientos secos no triturados ni molidos.

A juicio de la Comisión, en este supuesto no puede practicarse la contracción a posteriori de los derechos en la medida que en las autoridades aduaneras no realizaron objeción alguna a las declaraciones en aduana presentadas por la entidad durante un periodo de tiempo de dos años. Asimismo, considera que dicho error no pudo ser detectado razonablemente por un operador de buena fe en cuanto que la fijación de la partida arancelaria correcta era una cuestión compleja que dependía de cuántos milímetros debe tener un producto para entender que el mismo está triturado, cuestión que finalmente fue resuelta por el TJUE.

Por su parte, la Decisión REC 03/02, de 14 de enero de 2003, contempla las siguientes circunstancias:

Una empresa importó durante un largo periodo de tiempo productos originarios de Japón clasificando los mismos en la posición 2710.00.67. Tras practicarse controles físicos de la mercancía las autoridades francesas confirmaron que los productos estaban clasificados correctamente en la partida declarada por el importador. Sin embargo, con posterioridad se realizó un nuevo control en el que se concluyó que la posición estadística correcta era la 3902.90.90.

Señala de nuevo la Comisión que las autoridades aduaneras cometieron un error activo en el sentido del artículo 220.2.b) del CAC y que dicho error no pudo ser detectado por un operador diligente puesto que no tenía motivos para dudar de la exactitud de la clasificación arancelaria realizada con ocasión de la importación de las mercancías. Asimismo sostiene que la remisión de la cuestión sobre clasificación al Comité del Código Aduanero sugiere que la determinación de la partida correcta era compleja y podría plantear problemas de interpretación. Circunstancias todas ellas que le llevan a adoptar la decisión de no efectuar la contracción de los derechos de aduana.

En definitiva, en el caso que nos ocupa y por los razonamientos expuestos anteriormente, se considera que el error cometido por las autoridades aduaneras no pudo haber sido detectado por un operador de buena fe, por lo que se entiende cumplido el segundo de los requisitos previsto por la norma.

**DÉCIMO.-** Finalmente, procede analizar el último de los requisitos contemplado en el artículo 220.2.b) del CAC, el cumplimiento por parte del operador de todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con las declaraciones en aduana. A este requisito se refiere igualmente, la sentencia Hewlett Packard France, de 1 de abril de 1993, citada anteriormente, señalando lo siguiente:

"El cumplimiento de todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con las declaraciones en aduana.

"29. Este requisito implica que el declarante está obligado a facilitar a las autoridades aduaneras competentes todas las informaciones necesarias previstas por las normas comunitarias que, en su caso, las completan o las incorporan al Derecho nacional para el tratamiento aduanero solicitado para la mercancía afectada (véase la sentencia de 23 de mayo de 1989, Top Hit Holzvertrieb, 378/87, Rec. p. 1359, apartado 26). Esta obligación, sin embargo, no puede ir más allá de las indicaciones que el declarante puede obtener y conocer razonablemente, de tal forma que basta que dichas indicaciones, incluso si son inexactas, hayan sido facilitadas de buena fe (véase la sentencia Mecanarte-Metalúrgica de Lagoa, antes citada, apartado 29).

30. En estos términos, debe considerarse que este requisito se cumple si el operador económico declaró la mercancía controvertida de buena fe en una partida arancelaria errónea cuando esta estaba indicada de manera clara y explícita con la designación de las mercancías controvertidas, de tal forma que las autoridades aduaneras competentes deberían haber determinado inmediatamente y sin ambigüedad la falta de correspondencia con la partida arancelaria correcta.

31. Procede contestar a la cuestión prejudicial que la exigencia formulada por el párrafo primero del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento nº 1697/79, según la cual el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración de aduana, debe considerarse satisfecha en el caso de que el operador económico haya declarado de buena fe la mercancía de que se trata en una partida arancelaria equivocada, cuando ésta estaba indicada de forma clara y explícita con la denominación de las mercancías controvertidas, de tal forma que las autoridades aduaneras competentes deberían haber podido determinar inmediatamente y sin ambigüedades la falta de correspondencia con la partida arancelaria correcta."

De la información obrante en el expediente resulta que la interesada facilitó a las autoridades aduaneras todos los datos exigidos por la normativa para el despacho en aduana de las mercancías sin que pueda deducirse del expediente, ni se haya justificado por la Inspección que la actuación de la empresa revistiera mala fe.

Por otra parte, no consta en el expediente la apertura de procedimiento sancionador alguno que pudiera denotar que el comportamiento de la reclamante pudiera ser calificado como negligente.

Se considera, por tanto, que la entidad actuó de buena fe y observó todas las disposiciones establecidas por la legislación en lo que respecta a la presentación de las declaraciones en aduana.

DÉCIMO PRIMERO.- En conclusión y de acuerdo con los razonamientos expuestos en los fundamentos de derecho precedentes, este Tribunal entiende que, en el presente supuesto, se ha cumplido los tres requisitos acumulativos contemplados en el artículo 220.2.b) del CAC por lo que no procede la contracción a posteriori de los derechos de importación en relación con los DUA presentados por la interesada durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 30 de abril de 2016.

Lo anterior determina la estimación de las pretensiones de la interesada y la anulación de la liquidación girada respecto a las citadas declaraciones de importación. Como consecuencia de lo anterior se ha de anular, asimismo la liquidación girada en concepto de IVA a la Importación.

Se ha de dejar constancia de que dicha decisión no contraviene el reparto de competencias fijado sobre esta materia en la normativa comunitaria aplicable.

A este respecto, se ha de recordar el contenido del artículo 871 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, que al respecto señala:

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

- considere que la Comisión cometió un error en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, o

- las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación comunitaria efectuada en virtud de las disposiciones del Reglamento (CE) 515/97 del Consejo, de 13 marzo 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, o efectuada sobre la base de cualquier otra disposición comunitaria o acuerdo celebrado por la Comunidad con determinados países o grupos de países, en los que esté prevista la posibilidad de proceder a tales investigaciones comunitarias, o

- el importe no abonado por un operador como consecuencia de un mismo error y que se refiera, en su caso, a varias operaciones de importación o exportación, sea superior o igual a 500 000 euros".

De acuerdo con el citado precepto, en aquellos supuestos en los que el importe de la deuda cuya condonación o devolución se solicita sea superior a 500.000 euros y siempre que las autoridades aduaneras consideren que concurren los requisitos que para la no contracción fija el artículo 220.2.b) del CAC, deberá remitirse el expediente a la Comisión para su consideración. Queda vedada por tanto, en estos supuestos a las autoridades aduaneras la decisión final sobre la devolución o condonación de la deuda, correspondiendo la misma a la Comisión, que procederá de conformidad con lo dispuesto en los artículos 872 a 876 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero.

En este mismo sentido se pronuncia la disposición adicional vigésima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en relación con esta cuestión establece lo siguiente:

"1. (...)

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

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

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

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

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

De lo anterior se deriva que los tribunales económico-administrativos no podrán acordar por sí mismos la condonación o devolución de la deuda, si se trata de supuestos que han de someterse a la Comisión, debiendo, en caso de que consideren que se dan las circunstancias previstas para ello, suspender el procedimiento e instar a la Administración la remisión del asunto al citado organismo comunitario.

En nuestro caso y dado que el importe de la deuda es inferior a 500.000 euros, no opera este precepto pudiendo adoptarse la decisión de no contracción de la deuda aduanera sin necesidad de remitir el caso a la Comisión.

DÉCIMO SEGUNDO.- Sentado lo anterior procede ahora analizar los supuestos de recuperación de los derechos de aduana previstos en el CAU y aplicables a los DUA admitidos a partir del 1 de mayo de 2016.

Como se ha indicado anteriormente, en relación con esta materia, debe indicarse que el CAU no prevé los supuestos de no contracción de la deuda aduanera establecidos en el artículo 220.2 b) del CAC. En su lugar, el artículo 102 del CAU, bajo la rúbrica "Notificación de la deuda aduanera", señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. La deuda aduanera será notificada al deudor en la forma establecida en el lugar en el que haya nacido la deuda o en el que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87.

La notificación prevista en el párrafo primero no se efectuará en ninguno de los casos siguientes:

a) cuando, en espera de la determinación final del importe de los derechos de importación o de exportación, se haya impuesto una medida de política comercial provisional que adopte la forma de un derecho;

b) cuando el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles sea superior al importe determinado sobre la base de una decisión tomada de conformidad con el artículo 33;

c) cuando la decisión original de no notificar la deuda aduanera o de notificar esta con el importe de los derechos de importación o de exportación en una cifra inferior a la del importe de los derechos de importación o de exportación exigible se haya tomado con arreglo a disposiciones generales invalidadas en una fecha posterior por una decisión judicial;

d) cuando las autoridades aduaneras estén dispensadas conforme a la normativa aduanera de la notificación de la deuda aduanera.

2. Cuando el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles sea igual al importe consignado en la declaración en aduana, el levante de las mercancías por las autoridades aduaneras será equivalente a la notificación al deudor de la deuda aduanera.

3. Cuando no sea de aplicación el apartado 2, las autoridades aduaneras notificarán la deuda aduanera al deudor cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles y tomar una decisión.

No obstante, cuando la notificación de la deuda aduanera sea perjudicial para una investigación judicial, las autoridades aduaneras podrán aplazar dicha notificación hasta el momento en que la notificación no perjudique dicha investigación judicial.

4. Siempre que el pago haya sido garantizado, la deuda aduanera correspondiente al importe total de los derechos de importación o de exportación relativos a todas las mercancías cuyo levante haya sido concedido a una única y misma persona durante un plazo fijado por las autoridades aduaneras podrá notificarse al término de ese período. El período establecido por las autoridades aduaneras no será superior a 31 días."

En consecuencia, las autoridades aduaneras están obligadas a notificar la deuda aduanera cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles y tomar una decisión.

Por su parte, el artículo 124 del CAU contempla los supuestos de extinción de la deuda aduanera, indicando lo que sigue:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la no recaudación del importe de derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera en caso de que se determine judicialmente la insolvencia del deudor, una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras:

a) cuando el deudor ya no pueda ser notificado de la deuda aduanera contraída, con arreglo al artículo 103;

b) mediante el pago del importe de los derechos de importación o de exportación;

c) por condonación del importe de los derechos de importación o de exportación, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 5;

d) cuando se invalide la declaración en aduana respecto de mercancías declaradas para un régimen aduanero que implique la obligación de pagar derechos de importación o de exportación;

e) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas;

f) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean destruidas bajo vigilancia aduanera o abandonadas en beneficio del Estado;

g) cuando la desaparición de las mercancías o el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación aduanera se derive de la total destrucción o pérdida irremediable de dichas mercancías por causa inherente a la naturaleza misma de las mercancías, caso fortuito o fuerza mayor, o como consecuencia de instrucciones de las autoridades aduaneras; a efectos de la presente letra, las mercancías se considerarán irremediadamente perdidas cuando nadie pueda utilizarlas;

h) cuando la deuda aduanera nazca con arreglo a los artículos 79 o 82 y se cumplan las siguientes condiciones:

i) el incumplimiento que llevó al nacimiento de la deuda aduanera no tenga efectos significativos para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero de que se trate y no constituya tentativa de fraude;

ii) todos los trámites necesarios para regularizar la situación de las mercancías se lleven a cabo posteriormente;

i) cuando las mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos, o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final, se hayan exportado con autorización de las autoridades aduaneras;

j) cuando haya nacido con arreglo al artículo 78 y cuando los trámites efectuados para obtener el tratamiento arancelario preferencial mencionado en dicho artículo sean anulados;

k) cuando, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6, la deuda aduanera haya nacido con arreglo al artículo 79 y se justifique a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del territorio aduanero de la Unión.

2. No obstante, en los casos mencionados en el apartado 1, letra e), se considerará que la deuda aduanera, no se ha extinguido, a efectos de las sanciones aplicables a las infracciones aduaneras, cuando, con arreglo al Derecho de un Estado miembro, los derechos de importación o de exportación o la existencia de una deuda aduanera constituyan la base para determinar las sanciones.

3. Cuando, con arreglo al apartado 1, letra g), una deuda aduanera se haya extinguido respecto de unas mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final, todo residuo o desecho resultante de su destrucción será considerado como mercancías no pertenecientes a la Unión.

4. Serán de aplicación las disposiciones en vigor relativas a los porcentajes normales de pérdidas irre recuperables debidas a la naturaleza de las mercancías cuando el interesado no demuestre que la pérdida real ha sido mayor que la calculada mediante la aplicación del porcentaje normal a las mercancías de que se trate.

5. Cuando varias personas sean responsables del pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera, y se conceda la condonación, la deuda aduanera solo se extinguirá respecto de la persona o personas a las que se conceda la condonación.

6. En el caso mencionado en el apartado 1, letra k), la deuda aduanera no se extinguirá respecto de toda persona o personas que hayan intentado cometer un fraude

7. Cuando la deuda aduanera haya nacido con arreglo al artículo 79, esta se extinguirá con respecto a la persona cuyo comportamiento no haya incluido ninguna tentativa de fraude y que haya contribuido a la lucha contra el fraude."

De lo anterior se deriva que cuando las autoridades aduaneras lleven a cabo controles a posteriori de las declaraciones en aduana de los que resulte una deuda a ingresar, se deberá efectuar la comunicación del importe de los derechos de acuerdo con lo señalado en el artículo 102 del citado Código. La no recaudación del importe de derechos de aduana solo cabrá en los supuestos expresamente recogidos en el artículo 124 del CAU anteriormente reproducido.

De este modo, una vez efectuada la notificación, el deudor, si considera que concurre alguno de los supuestos de devolución/condonación de la deuda previstos en los artículos 116 a 120 del CAU, deberá presentar una solicitud dentro del plazo previsto en el artículo 121 de la citada norma. Solicitud que habrá de tramitarse por las autoridades aduaneras de acuerdo con lo previsto en los artículos relativos a la teoría de la decisión.

Señala, a estos efectos, el artículo 116 del CAU, bajo la rúbrica "disposiciones generales", lo siguiente:

"1. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la presente sección, se devolverán o condonarán los importes de los derechos de importación o de exportación, por cualquiera de los motivos siguientes:

a) cobro excesivo de importes de derechos de importación o de exportación;

b) mercancías defectuosas o que incumplen los términos del contrato;

c) error de las autoridades competentes;

d) equidad.

Cuando se haya pagado un importe de derechos de importación o de exportación y se invalide la correspondiente declaración en aduana de conformidad con el artículo 174, dicho importe será devuelto.

2. Las autoridades aduaneras devolverán o condonarán el importe de los derechos de importación o de exportación a que se refiere el apartado 1 cuando sea igual o superior a 10 euros, excepto si el interesado solicita la devolución o condonación de un importe menor.

3. Si la autoridad aduanera considera que debe concederse la devolución o condonación sobre la base del artículo 119 o del artículo 120, el Estado miembro interesado transmitirá el caso a la Comisión para que esta resuelva en cualquiera de los supuestos siguientes:

a) cuando la autoridad aduanera considere que las circunstancias especiales son consecuencia de un incumplimiento de sus obligaciones por parte de la Comisión;

b) cuando las autoridades aduaneras consideren que la Comisión ha cometido un error con arreglo al artículo 119;

c) cuando las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión efectuada al amparo del Reglamento (CE) no 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria (17), o sobre la base de cualquier otro acto legislativo de la Unión o de un acuerdo celebrado por la Unión con países o grupos de países, en el que se prevea la posibilidad de proceder a este tipo de investigaciones de la Unión;

d) cuando el importe del que deba responder el interesado por una o más operaciones de importación o exportación sea igual o superior a 500 000 euros como consecuencia de un error o de circunstancias especiales.

No obstante el párrafo primero, no se procederá a la transmisión de casos en ninguno de los supuestos siguientes:

a) si la Comisión ya ha adoptado una decisión en un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables;

b) si la Comisión ya está considerando un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables.

4. A reserva de las normas de competencia para una decisión, cuando las propias autoridades aduaneras descubran en el plazo contemplado en el artículo 121, apartado 1, que un importe de derechos de importación o de exportación puede ser devuelto o condonado con arreglo a los artículos 117, 119 o 120, lo devolverán o condonarán por propia iniciativa.

5. No se concederá la devolución ni la condonación cuando la situación que llevó a la notificación de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto fraudulento del deudor.

6. La devolución no dará origen al pago de intereses por las autoridades aduaneras de que se trate.

No obstante, se pagarán intereses cuando una decisión por la que se conceda la devolución no se haya ejecutado a los tres meses de la fecha en la que se tomó dicha decisión, a no ser que el incumplimiento del plazo no pueda imputarse a las autoridades aduaneras.

En tales casos, los intereses serán pagados desde la fecha de expiración del plazo de tres meses hasta la fecha de la devolución. El tipo de interés se establecerá con arreglo al artículo 112.

7. Cuando las autoridades aduaneras hayan concedido erróneamente una devolución o condonación, la deuda aduanera inicial volverá a ser exigible siempre que no hayan vencido los plazos a que se refiere el con arreglo al artículo 103.

En tales casos, los intereses pagados con arreglo al apartado 5, párrafo segundo, deberán ser reembolsados."

Contempla el citado precepto diversos supuestos de devolución/condonación, entre ellos los que se producen por la existencia de errores en la conducta de las autoridades aduaneras, o de situaciones de equidad.

A la devolución/condonación de los derechos de aduana por haberse producido un error de las autoridades competentes se refiere el artículo 119 del CAU, que señala lo siguiente:

"1. En casos distintos de los referidos en el artículo 116, apartado 1, párrafo segundo, y en los artículos 117, 118 y 120, se devolverá o condonará un importe de derechos de importación o de exportación cuando, como consecuencia de un error cometido por las autoridades competentes, el importe correspondiente a la deuda aduanera notificada inicialmente sea inferior al importe exigible, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) el deudor no pudo haber detectado razonablemente dicho error; y

b) el deudor actuó de buena fe.

(...)"

Por su parte, el artículo 120 del mismo texto legal, contempla la devolución/condonación por motivos de equidad, señalando lo que sigue:

"1. En casos distintos de los mencionados en el artículo 116, apartado 1, párrafo segundo, y en los artículos 117, 118 y 119, se devolverá o condonará un importe de derechos de importación y de exportación en aras de la equidad cuando nazca una deuda aduanera en circunstancias especiales en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude ni negligencia manifiesta.

2. La existencia de circunstancias especiales en el sentido del apartado 1 se considerará probada cuando las circunstancias de un caso concreto pongan de manifiesto que el deudor se halla en una situación excepcional con relación a otros operadores que ejercen la misma actividad y cuando, de no haber mediado tales circunstancias, no habría sufrido el perjuicio ocasionado por el cobro del importe de los derechos de importación o de exportación."

Finalmente, el artículo 121 del CAU contempla el procedimiento para devoluciones y condonaciones, estableciendo lo siguiente:

"1. Las solicitudes de devolución o de condonación de conformidad con el artículo 116 se presentarán a las autoridades aduaneras dentro de los plazos siguientes:

a) en caso de un exceso de cobro de derechos de importación o de exportación, error de las autoridades competentes, o equidad, en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;

b) en caso de mercancías defectuosas o que incumplen las condiciones del contrato, en el plazo de un año a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;

c) en caso de invalidación de una declaración en aduana, en el plazo especificado en las normas aplicables a la invalidación.

El plazo especificado en las letras a) y b) del párrafo primero se prorrogará cuando el solicitante presente pruebas de que se vio imposibilitado para presentar una solicitud dentro del plazo establecido por tratarse de un caso fortuito o de fuerza mayor.

2. Cuando, habida cuenta de los motivos invocados, las autoridades aduaneras no se hallen en condiciones de conceder la devolución o condonación de un importe de los derechos de importación o de exportación, estarán obligadas a examinar el fundamento de una solicitud de devolución o condonación a la luz de los demás motivos de devolución o condonación a que se refiere el artículo 116.

3. Cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 44 contra la notificación de la deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este.

4. Cuando las autoridades aduaneras concedan la devolución o condonación de conformidad con los artículos 119 y 120, el Estado miembro de que se trate informará a la Comisión al respecto."

En el caso que nos ocupa, tal y como se ha hecho constar anteriormente, la reclamante solicitó la anulación de la liquidación alegando exclusivamente la vulneración del principio de confianza legítima sin hacer referencia alguna a la concurrencia de las circunstancias que determina la devolución o condonación de la deuda de acuerdo con lo señalado en los artículos 119 y 120 del CAU.

Dicha situación, unida al hecho de que el CAU no contempla los supuestos de no contracción de la deuda que se contenían en el artículo 220.2.b) del CAC y a la circunstancia de que no concurre ninguno de los supuestos de extinción de la deuda regulados en el artículo 124 del CAU, determina que la resolución dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT en relación con los DUA admitidos a partir del 1 de mayo de 2016, deba considerarse ajustada a Derecho puesto que, como indica el acuerdo de liquidación ahora impugnado, "la confianza legítima no impide la comunicación de la deuda".

Por tanto, si la interesada quiere hacer valer sus derechos frente a la actuación de la Administración sobre la base de la existencia de un error de las autoridades aduaneras o por la concurrencia de un supuesto de equidad, la misma deberá solicitar la devolución/condonación de la deuda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 116 a 121 del CAU, solicitud que deberá ser valorada por la Administración teniendo en cuenta los criterios expresados en los fundamentos de derecho precedentes, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 116.4 del CAU.

En cualquier caso, se ha de dejar claro que en el plazo para presentación de la citada solicitud de la devolución/condonación de la deuda no ha resultado perjudicado por la interposición de la presente reclamación económico-administrativa puesto que, como señala el apartado 3 del citado artículo 121 del CAU, "cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 44 contra la notificación de la deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este."

Procede en consecuencia, desestimar la pretensión de la interesada en este punto, instando a la misma a la presentación de la solicitud de devolución/condonación en los términos señalados anteriormente.

DÉCIMO TERCERO.- Finalmente, resta analizar la procedencia de la liquidación girada por el concepto IVA a la importación.

Para ello se ha de partir de la circunstancia de que este Tribunal ha considerado que para los DUA admitidos con anterioridad a la entrada en vigor del CAU procede la "no contracción" de los derechos de importación, por cumplirse los requisitos previstos para ello en el artículo 220.2.b) del CAC.

La cuestión que se ha de analizar será, por tanto, si la procedencia de la "no contracción" de los derechos de aduana, debe dar lugar a la anulación de la liquidación girada en concepto de IVA a la Importación y ello porque dicha liquidación trajo causa, exclusivamente, en el incremento de la base imponible del IVA en el importe de dichos derechos.

A la base imponible del IVA en los supuestos de importación se refiere el artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), señalando lo siguiente:

"Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Por su parte el artículo 201 del CAC establece lo que sigue:

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

a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

(...)

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

Asimismo, el artículo 4 del CAC, bajo el epígrafe "definiciones" establece:

"A efectos del presente Código, se entenderá por:

(...)

9) "deuda aduanera": la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes;"

El artículo 20, apartado 1, del CAC, dispone:

"1. Los derechos legalmente devengados en caso de que se origine una deuda aduanera se basarán en el arancel aduanero de las Comunidades Europeas."

Finalmente, el apartado 1 del artículo 221 del CAC prevé:

"Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas."

De acuerdo con lo señalado, la base imponible del IVA a la importación deberá integrar los derechos de aduana que se devenguen con motivo de la importación.

Dichos derechos de aduana, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aduanera, serán los que se deriven de la aplicación del arancel aduanero comunitario y siendo exigibles desde el momento de la admisión de la declaración ante la aduana.

En el caso que nos ocupa, es claro que en el momento de la importación de las mercancías se produjo el devengo de los derechos de aduana, puesto que como se ha señalado en el texto de esta resolución, la posición arancelaria que se debió declarar por la interesada era la 9001.10.90 que lleva aparejada un tipo ad valorem del 2,9%.

En consecuencia, dichos derechos deben integrarse en la base imponible del IVA en los términos señalados por el artículo 83 de la LIVA anteriormente reproducido.

Dicha conclusión no resulta alterada por la circunstancia de que se reconozca que procede la no contracción de los mismos por aplicación de lo señalado en el artículo 220.2.b) del CAC, puesto que los citados derechos de importación revisten el carácter de derechos "legalmente debidos."

Hay que tener presente que la circunstancia de que las autoridades aduaneras cometieran un error en el sentido del artículo 220.2.b) del CAC que determina la no contracción de los derechos de aduana no tiene como consecuencia que aquellos pierdan su condición de derechos "legalmente debidos". Así se deduce de lo dispuesto en el propio CAC cuando en su artículo 236 señala lo siguiente:

"1. Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron, su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

Se procederá a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se contrajeron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220."

Distingue el citado precepto dos supuestos de devolución/condonación de derechos de aduana, uno que tiene lugar cuando el importe de los mismos no era legalmente debido y otro (el aplicable en nuestro caso) que se produce cuando la contracción de aquellos se hubiese producido en contra de lo dispuesto en el artículo 220.2.b) del CAC.

Dicha diferenciación deja claro, que aún cuando se ordene la devolución o condonación de los derechos de importación por haberse efectuado la contracción de los mismos en vulneración de lo dispuesto en el artículo 220.2.b) del CAC, aquellos no pierden su carácter de "legalmente debidos".

En este mismo sentido se manifiesta el TJUE en su sentencia Transport Maatschappij Traffic BV, de 20 de octubre de 2005, asunto C-247/04, en la que señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"20. Para responder a la cuestión planteada, procede determinar si el hecho de que el importe de los derechos objeto de litigio no haya sido comunicado de conformidad con el artículo 221, apartado 1, del CAC puede tener como consecuencia que dicho importe no haya sido legalmente debido en el momento de su pago con arreglo al artículo 236 del CAC.

21. A este respecto, debe recordarse que el artículo 236, apartado 1, párrafo primero, del CAC prevé que se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe «que en el momento en que se pagaron su importe no era legalmente debido».

22. Como indicaron fundadamente el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas y orales, el artículo 20, apartado 1, del CAC, que figura en su título II, dispone que «los derechos legalmente devengados en caso de que se origine una deuda aduanera se basarán en el arancel aduanero de las Comunidades Europeas». Por otro lado, las normas relativas al nacimiento de la deuda aduanera están previstas en el título VII, capítulo 2, del CAC. En particular, dará origen a una deuda aduanera de importación el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación con arreglo al artículo 201, apartado 1, letra a), del CAC.

23. Por lo que se refiere a la aplicación del Arancel Aduanero de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, «Arancel Aduanero Común»), basta con indicar que los derechos de que se trata en el presente asunto, es decir, los derechos antidumping, están incluidos, con arreglo al artículo 20, apartado 3, letra g), del CAC, en dicho Arancel Aduanero entre «las demás medidas arancelarias previstas por otras normativas comunitarias».

24. En cuanto a la deuda aduanera, es necesario recordar que ésta se define, a tenor del artículo 4, punto 9, del CAC, como «la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación [...] o los derechos de exportación [...] aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes».

25. Por su parte, el cobro de la deuda aduanera está sujeto a disposiciones distintas, que se encuentran en el título VII, capítulo 3, del CAC, que prevén, en particular, la obligación de comunicar el importe de dicha deuda antes de poder proceder a su cobro.

26. De estas disposiciones, así como de la distinción realizada por el legislador comunitario entre la propia existencia de la deuda aduanera y su cobro, resulta que el nacimiento de dicha deuda precede a la comunicación de su importe y es, por tanto, necesariamente independiente de esa comunicación. Por tanto, como indicó la Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, la comunicación no debe influir en la existencia de la deuda aduanera.

27. Por otro lado, procede añadir que la interpretación contraria, alegada por Traffic, según la cual los derechos sólo son «legalmente debidos» en el sentido del CAC cuando hayan sido comunicados válidamente al deudor, entrañaría que la aplicación del artículo 236 del CAC dependería del cumplimiento del Derecho nacional aplicable en los distintos Estados miembros y, por tanto, podría impedir la aplicación uniforme del CAC.

28. Por tanto, debe declararse que, aunque el incumplimiento del artículo 221, apartado 1, del CAC por las autoridades aduaneras de un Estado miembro puede obstaculizar el cobro del importe de los derechos legalmente debidos o de los intereses por demora, tal incumplimiento no tiene ninguna consecuencia sobre la existencia de dichos derechos.

29. Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que, a efectos del artículo 236, apartado 1, párrafo primero, del CAC, los derechos de importación o de exportación son legalmente debidos cuando haya nacido una deuda aduanera, en las condiciones fijadas en el título VII, capítulo 2, de ese Código, y cuando el importe de dichos derechos haya podido ser determinado con arreglo al Arancel Aduanero Común de conformidad con las disposiciones del título II de dicho Código.

El importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación sigue siendo legalmente debido, en el sentido del artículo 236, apartado 1, párrafo primero, del CAC, aunque dicho importe no haya sido comunicado al deudor de conformidad con el artículo 221, apartado 1, del mismo Código."

Reconoce por tanto el TJUE que aún en aquellos casos en los que el importe de los derechos no haya sido comunicado al deudor, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221.2. del CAC, aquel sigue "siendo legalmente debido".

Conclusión de lo anterior es que aún cuando se haya reconocido que procede no contraer los derechos de aduana por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 220.2.b) del CAC, el importe de los mismos debe integrarse en la base imponible del IVA a la importación, por lo que no procede anular la liquidación girada en relación con este impuesto y por los DUA admitidos con anterioridad al 1 de mayo de 2016.

DÉCIMO CUARTO.- Finalmente, y en relación con las cuotas de IVA liquidadas en relación con los DUA admitidos tras la entrada en vigor del CAU debe señalarse que al igual que en el caso anterior, y para el supuesto en el que se conceda la devolución/condonación por aplicación de lo dispuesto en el artículo 119 del CAU, la liquidación girada en concepto de IVA a la importación es adecuada a derecho, sin que quepa la anulación de la misma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.