



Criterio 1 de 2 de la resolución: **00/02380/2019/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/01/2021**

**Asunto:**

Trafico exterior. **Principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta.**

**Criterio:**

La declaración en aduana constituye un acto mediante el cual el declarante manifiesta, de acuerdo con la forma y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. El declarante tiene la obligación de presentar la declaración con todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías. La declaración debe ir acompañada de todos los documentos cuya presentación sea necesaria para permitir la correcta aplicación del régimen aduanero.

El artículo 15.2 Código Aduanero Comunitario (CAU) no establece una presunción de veracidad de los datos declarados, sino que establece la obligación que recae sobre el declarante, de presentar informaciones exactas en una declaración en aduana. Esta obligación es únicamente el corolario del principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta. El declarante, por tanto, es quien asume la responsabilidad de la información presentada. Esta obligación conlleva el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por el Derecho de la Unión.

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de septiembre de 2011, en el asunto C-138/10, DP grup EOOD (apartados 32 y siguientes).

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, (apartados 61 y siguientes).

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de julio de 2020, en el asunto C-97/19, Pfeifer & Langen.

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

**Referencias normativas:**

Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. Código Aduanero de la Unión  
15.2

**Conceptos:**

Declaraciones/autoliquidaciones  
Deuda aduanera  
Revocación  
Tráfico exterior

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de enero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02380-2019

CONCEPTO: OTROS ACTOS DE LA AEAT SUSCEPT. DE RECURSO/RECLAM.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ (SPAIN) 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 el acuerdo de denegación de solicitud de rectificación de la declaración aduanera número 18ES...3, dictado por la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e II.EE. de Madrid, el 1 de Marzo de 2019.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 08/05/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 04/04/2019 contra el acuerdo citado en el encabezamiento.

**SEGUNDO.-** En fecha 26 de noviembre de 2018, la reclamante presentó declaración de exportación (en adelante DUA) de diverso material eléctrico por importe de 217,07 USD, según factura número 51558. La declaración fue admitida, se le asignó el circuito verde y se despachó por la aduana en esa misma fecha.

**TERCERO.-** En fecha 30 de noviembre de 2018 el declarante, solicitó la rectificación del DUA al detectar que por error había consignado una única factura, cuando el envío estaba constituido por dos facturas la 51558 y la 51559, esta última por importe de 613,43 USD. Acompañando a la solicitud de rectificación, se aportó la siguiente documentación:

Factura número 51558, de fecha 24/10/2018, por importe total de 210,07 USD emitida por **XZ** (International) Limited a **XZ** (SA) Pvt Ltd

Packing List 51558 de fecha 24/10/2018, en el que consta la siguiente leyenda "This material is include to PL 51559"

Factura número 51559, de fecha 24/10/2018, por importe total de 613,43 USD emitida por **XZ** (International) Limited a **XZ** (SA) Pvt Ltd

Packing List 51559 de fecha 24/10/2018, en el que consta la siguiente leyenda "1 BOX. 51\*51\*51. 10 KG"

Certificado emitido por la ... Support Manager de **XZ**, de fecha 23 de noviembre de 2018 en el que se hace constar que " .. la mercancía amparada en la factura 51558 y 51559 con destino **XZ** (SA) Pvt Ltd, son productos destinados la industria IT, ....."

Consignment Note emitido por **VW**, con número 976120121, de fecha 26 de noviembre de 2018, que ampara el transporte de 1 bulto de 10 Kg de peso y volumen 0,133 metros cúbicos. En el apartado "Especial Delivery Instruccions" consta: SI 51558 y 51559, y en el apartado valor figura 210,07 USD.

**CUARTO.-** En fecha 3 de diciembre de 2018 se requirió al reclamante que aportara el packing list en el que conste el peso de la mercancía correspondiente a cada factura y el justificante de cobro de la operación. El reclamante no atendió el requerimiento efectuado por la administración.

**QUINTO.-** El 18 de enero de 2019, se notificó a la reclamante, propuesta de denegación de rectificación de 17 de enero de 2019 al considerar que el interesado no había aportado pruebas suficientes que corroboren sus pretensiones de rectificación de los datos declarados en el DUA. Puesto de maniesto el expediente y concedido el trámite de alegaciones, la reclamante no efectuó alegaciones a la propuesta ni aportó documentación adicional.

**SEXTO.-** En fecha 4 de marzo de 2019 se notificó a la reclamante la desestimación de la solicitud de rectificación en relación con la declaración 18ES...3.

**SÉPTIMO.-** Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso en fecha 4 de abril de 2019 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 00/02380/2019. Realizada la puesta de manifiesto del expediente, no consta que la interesada haya presentado alegaciones.

## 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:

La conformidad a Derecho del acuerdo dictado por la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e II.EE. de Madrid, el 01 de Marzo de 2019.

**TERCERO.-** De acuerdo con lo señalado en los antecedentes de hecho, notificada la puesta de manifiesto del expediente, no consta la presentación de alegaciones ante este Tribunal.

A este respecto, es relevante destacar el criterio mantenido por este Tribunal Económico-Administrativo en numerosas resoluciones (entre ellas, RG 3493/2008, de fecha 21 de julio de 2010 y RG 5127/2012, de fecha 12 de junio de 2014), en virtud del cual "La falta de presentación del escrito de alegaciones no puede interpretarse como desistimiento tácito, ni determinar la desestimación de la reclamación promovida por la reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el Reglamento de Procedimiento le atribuye. No obstante lo anterior, el órgano económico - administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido".

Por tanto, conforme al criterio señalado, corresponde resolver la presente reclamación haciendo uso de las facultades revisoras conferidas en el Reglamento de revisión en vía administrativa.

**CUARTO.-** El artículo 15.2 del Reglamento (UE) Nº 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 (en adelante CAU) establece:

"Toda persona que presente a las autoridades aduaneras una declaración en aduana, una declaración de depósito temporal, una declaración sumaria de entrada, una declaración sumaria de salida, una declaración de reexportación o una notificación de reexportación, o una solicitud de autorización o de cualquier otra decisión será responsable de lo siguiente:

- a) la exactitud e integridad de la información que contenga la declaración, notificación o solicitud;
- b) la autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos de la declaración, notificación o solicitud; y
- c) en su caso, el cumplimiento de todas las obligaciones derivadas del régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías o de la realización de las operaciones que se hayan autorizado.

Lo dispuesto en el párrafo primero se aplicará también al suministro de cualquier información en cualquier otra forma exigida por las autoridades aduaneras o comunicada a estas.

En caso de que sea el representante aduanero de la persona interesada, según el artículo 18, quien presente la declaración, o notificación o solicitud, o facilite la información, dicho representante aduanero quedará también sujeto a la responsabilidad establecida en el párrafo primero del presente apartado."

Respecto al valor de los datos consignados en la declaración aduanera, señala el artículo 191 del CAU lo siguiente:

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

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

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

Finalmente, en desarrollo del artículo 191 del CAU, el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el código aduanero de la Unión, señala en su artículo 243 lo siguiente:

"1. Cuando las autoridades aduaneras comprueben la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana, deberán dejar constancia de que se ha efectuado esa comprobación y registrar sus resultados. Cuando solo se haya examinado una parte de las mercancías, se procederá al registro de las mercancías examinadas.

En caso de que el declarante no se halle presente, se registrará su ausencia.

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

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

- a) el cálculo del importe de los derechos de importación o de exportación y demás gravámenes sobre las mercancías;
- b) el cálculo de las posibles restituciones u otros importes o ventajas financieras previstas en el marco de la exportación al amparo de la política agrícola común;
- c) la aplicación de las demás disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

4. (...)"

Así pues, es preciso recordar a este respecto que la obligación de presentar informaciones exactas en una declaración en aduana recae sobre el declarante. Esta obligación es únicamente el corolario del principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio, cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por la normativa de la Unión en la materia. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia DP grup EOOD, de 15 de septiembre de 2011, dictada en el asunto C-138/10, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"32. Para responder a las cuestiones así reformuladas es preciso examinar la naturaleza y el alcance de la declaración en aduana.

33. Como resulta del artículo 59, apartado 1, del Código aduanero, el Derecho aduanero de la Unión establece el principio de que toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero debe ser objeto de una declaración.

34. La determinación de los datos necesarios para la aplicación de la normativa aduanera a las mercancías no se produce por tanto a partir de las constataciones de las autoridades aduaneras sino de las informaciones presentadas por el declarante.

35. La declaración en aduana constituye por consiguiente, según resulta del artículo 4, número 17, del Código aduanero, el acto mediante el que el declarante manifiesta según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. Por ello, esa declaración, en cuanto acto unilateral, no constituye una «decisión» en el sentido del artículo 4, número 5, de dicho Código.

36. El artículo 68 del mismo Código confiere a las autoridades aduaneras la facultad de comprobar las informaciones presentadas por el declarante en las declaraciones aduaneras formalizadas por escrito.

37. Con la finalidad, manifestada en el sexto considerando del Código aduanero, de limitar en la mayor medida posible las formalidades y controles aduaneros, ese Código no obliga a las autoridades aduaneras a realizar sistemáticamente esas comprobaciones. De tal forma, según el artículo 71, apartado 2, del mismo Código, cuando no se proceda a la comprobación de la declaración en aduana, la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero se efectuará sobre la base de los datos que figuran en esa declaración.

38. El sistema antes descrito, que no prevé que las declaraciones en aduana sean sistemáticamente objeto de comprobación, supone que el declarante presente a las autoridades aduaneras informaciones exactas y completas. En efecto, el artículo 199, apartado 1, primer guión, del Reglamento de aplicación establece que la presentación en una aduana de una declaración firmada por el declarante o por su representante constituirá un compromiso con arreglo a las disposiciones vigentes por lo que respecta a la exactitud de las indicaciones que figuran en la declaración.

39. Hay que poner de relieve al respecto, como ha precisado el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, y en contra de lo alegado por DP grup ante el tribunal remitente, que, cuando las autoridades aduaneras admiten una declaración en aduana firmada por el declarante o por su representante, el artículo 63 del Código aduanero les obliga a realizar exclusivamente un examen de su conformidad con los requisitos previstos en esa disposición y en el artículo 62 del mismo Código. Por consiguiente, al admitir una declaración en aduana esas autoridades no se pronuncian sobre la exactitud de las informaciones presentadas por el declarante, cuya responsabilidad asume éste. En efecto, de la redacción del artículo 68 del Código aduanero se deduce que la admisión de la declaración no priva a esas autoridades de la facultad de comprobar posteriormente, y en su caso incluso después del levante de las mercancías, la exactitud de esas informaciones.

40. La obligación a cargo del declarante de presentar informaciones exactas se extiende también a la determinación de la subpartida correcta para la clasificación arancelaria de las mercancías (véase por analogía la sentencia de 23 de mayo de 1989, Top Hit Holzvertrieb/Comisión, 378/87, Rec. p. 1359, apartado 26), pudiendo el declarante, en caso de duda, solicitar previamente a las autoridades aduaneras una información arancelaria vinculante conforme al artículo 12 del Código aduanero

41. La obligación antes mencionada conlleva como corolario el principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por la normativa de la Unión en la materia."

Las excepciones al principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana, una vez admitida ésta, son las posibilidades de invalidación o rectificación de las misma previstas en el CAU.

En relación con la rectificación de una declaración en aduana establece el artículo 173 del CAU, lo siguiente:

"1. Podrá permitirse al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más de los datos de la declaración en aduana después de que esta haya sido admitida por la aduana. La rectificación no permitirá utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

2. No se permitirá dicha rectificación cuando sea solicitada después de que las autoridades aduaneras:

- a) hayan informado al declarante de que desean examinar las mercancías;
- b) hayan comprobado la inexactitud de los datos de la declaración en aduana;
- c) o hayan autorizado el levante de las mercancías.

3. Previa solicitud del declarante en un plazo de tres años a partir de la fecha de la admisión de la declaración en aduana, podrá permitirse la rectificación de la declaración en aduana tras el levante de las mercancías para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate."

El Código Aduanero de la Unión prevé, pues, dos regímenes distintos aplicables a las modificaciones que puedan sufrir los datos declarados por el declarante, en su declaración en aduanas:

El artículo 173 apartado 1 que permite la rectificación unilateral, por el propio declarante, de su declaración en aduana, mientras no se haya concedido el levante de las mercancías.

El artículo 173 apartado 2 que establece un régimen más restrictivo que se aplica tras la concesión del levante de las mercancías, en un momento en que la presentación de estas puede resultar imposible y en que los derechos de importación ya se han determinado.

A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, entre otras en su sentencia *Overland Footwear*, de 20 de octubre de 2005, asunto C-468/03, sobre la rectificación del valor en aduanas de la mercancía declarado, señalando lo siguiente (la negrita y el subrayado son de este Tribunal):

"61. En primer lugar, procede recordar que el artículo 65 del Código aduanero prohíbe a un declarante rectificar su declaración tras la concesión del levante de las mercancías. Tal prohibición existía ya antes de la entrada en vigor del Código aduanero, el 1 de enero de 1994.

62. El artículo 78 del Código aduanero introdujo expresamente, a partir de esta última fecha, la posibilidad de que las autoridades aduaneras revisaran una declaración en aduana ante una petición del declarante presentada con posterioridad a la concesión del levante de las mercancías.

63. El apartado 3 de la misma disposición no distingue entre errores u omisiones que puedan ser objeto de corrección y otros que no lo sean. 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.

64. Por tanto, no puede considerarse que la aplicación del artículo 78 del Código aduanero a una situación como la examinada en el asunto principal prive de efecto, ni total ni parcialmente, al artículo 65 del mismo Código. En realidad, las dos disposiciones prevén dos regímenes distintos aplicables antes y después de la concesión del levante de las mercancías, respectivamente, a las modificaciones que puedan sufrir los elementos tenidos en cuenta para la determinación del valor en aduana y, en consecuencia, de los derechos de importación.

65. El artículo 65 del Código aduanero permite la rectificación unilateral, por el propio declarante, de su declaración en aduana, en tanto que no se haya concedido el levante de las mercancías. Esta facultad se explica por el hecho de que, hasta la concesión del levante, la exactitud de las rectificaciones puede ser fácilmente comprobada, si es preciso, por las autoridades aduaneras mediante un examen físico de las mercancías. Además, la rectificación puede producirse, en su caso, mientras las autoridades aduaneras no hayan determinado aún la cuantía de los derechos de importación.

66. El artículo 78 del Código aduanero establece un régimen más restrictivo. Se aplica tras la concesión del levante de las mercancías, en un momento en que la presentación de éstas puede resultar imposible y en que los derechos de importación ya se han determinado. Así pues, confiere a las autoridades aduaneras la realización de una revisión solicitada por el declarante y somete dicha revisión a la apreciación de aquéllas en lo que atañe tanto a su principio como a su resultado.

(...)

69. Por último, es preciso indicar que, en cualquier caso, no cabe considerar que un error consistente en una omisión involuntaria constituya el ejercicio de una elección, por definición voluntaria."

Debe aclararse que el régimen jurídico contenido en los artículos 65 y 78 del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, que se citan en la sentencia, en nada difiere al establecido por el artículo 173 del CAU.

En su reciente sentencia *Pfeifer & Langen*, de 16 de julio de 2020, asunto C-97/19, el Tribunal de Justicia de la Unión aclara el alcance del examen que debe efectuar la autoridad aduanera y de las facultades de apreciación de que estas disponen.

Señala al respecto la citada sentencia lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"28. A este respecto, procede recordar que el artículo 78 del código aduanero instaura un procedimiento que permite a las autoridades aduaneras llevar a cabo, de oficio o a instancia del declarante, una revisión de la declaración en aduana tras el levante de las mercancías contempladas en esa declaración, es decir, con posterioridad a la misma (sentencia de 12 de octubre de 2017, *Tigers*, C-156/16, apartado 29).

29. El Tribunal de Justicia ya ha señalado que, cuando el declarante solicita una revisión de su declaración, su solicitud debe ser examinada por las autoridades aduaneras, al menos en lo que se refiere a si procede o no efectuar esta revisión, y que la realización de la revisión solicitada por el declarante depende así de la apreciación de dichas autoridades, tanto en lo que atañe a su principio como a su resultado. Las citadas autoridades disponen, a esos efectos de una amplia facultad de apreciación (sentencia de 12 de julio de 2012, Südzucker y otros, C-608/10, C-10/11 y C-23/11, apartado 48 y jurisprudencia citada).
30. En este marco, las autoridades aduaneras tienen en cuenta, en particular, la posibilidad de comprobar los datos contenidos en la declaración que haya de revisarse y en la solicitud de revisión. Si la revisión resulta en principio posible, las autoridades aduaneras están obligadas, bien a desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada, bien a efectuar la revisión solicitada (sentencia de 12 de julio de 2012, Südzucker y otros, C-608/10, C-10/11 y C-23/11, apartado 49 y jurisprudencia citada).
31. Si esa revisión o esos controles ponen de manifiesto que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trata han sido aplicadas sobre la base de datos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras deberán, de conformidad con el citado artículo 78, apartado 3, adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación teniendo en cuenta la nueva información de que dispongan. (sentencia de 12 de octubre de 2017, Tigers, C-156/16, apartado 30).
32. De ese modo, del artículo 78 del código aduanero interpretado en su conjunto se desprende que está permitido presentar nuevos datos que puedan ser tenidos en cuenta por las autoridades aduaneras, y ello con posterioridad a la declaración en aduana. En efecto, la lógica interna de dicho artículo consiste en ajustar el procedimiento aduanero a la situación real (sentencia de 12 de octubre de 2017, Tigers, C-156/16, apartado 31).
33. En el caso de autos, procede determinar si, en las circunstancias del asunto principal, el artículo 78 de ese código permite a las autoridades aduaneras proceder a modificar la información relativa a la identidad del declarante y, más concretamente, indicar la existencia de una relación de representación indirecta entre el declarante y la persona que le confirió el mandato.
34. Resulta preciso recordar que para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencias de 22 de junio de 2016, Thomas Philipps, C-419/15, apartado 18 y jurisprudencia citada, y de 21 de noviembre de 2019, Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, C-678/18, apartado 31).
35. Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 78 del código aduanero, es preciso recordar que el texto de este artículo no se opone al derecho de las autoridades aduaneras a proceder a una revisión de la declaración en aduana, en el sentido del apartado 1 del citado artículo, ni al control a posteriori de esta, en el sentido del apartado 2 de este, ni a adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación, en el sentido del apartado 3 del mismo artículo (sentencia de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, apartado 25).
36. Asimismo, el Tribunal de Justicia constató que este artículo no distingue entre errores u omisiones susceptibles de corrección y otras situaciones de este tipo que no lo son. 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 (sentencia de 16 de octubre de 2014, VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, apartado 50 y jurisprudencia citada).
37. Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscribe esta disposición, procede señalar que ninguna disposición de dicho código prohíbe que elementos de la declaración en aduana, tales como los datos relativos a la identidad del declarante, en particular, la existencia de una relación de representación indirecta, puedan ser modificados sobre la base del artículo 78, apartado 3, de dicho código.
38. Asimismo, hay que desestimar la alegación, formulada por la Administración Principal de Aduanas y el Gobierno neerlandés relativa al hecho de que el artículo 78 del código aduanero forma parte del título IV de éste, relativo a los destinos aduaneros, mientras que las disposiciones relativas a la identidad del declarante forman parte del título I de dicho código, relativo a las disposiciones generales. En efecto, esta circunstancia no permite excluir que las autoridades aduaneras puedan proceder a la revisión de los datos relativos a la identidad del declarante que se han indicado en declaraciones en aduana, poniendo de manifiesto la existencia de una relación de representación indirecta, con el fin de regularizar, en su caso, la situación. El Tribunal de Justicia ha dictaminado a este respecto que las declaraciones relativas al valor de las mercancías se podían rectificar en determinadas circunstancias, aunque las disposiciones relativas al valor formen parte del título II y no del título IV (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, apartado 70).
- (...)
41. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia de 12 de julio de 2012, Südzucker y otros (C-608/10, C-10/11 y C-23/11, apartado 50), que el mero hecho de que ya no fuera posible controlar físicamente las mercancías antes de su exportación, dado que estas mercancías ya habían salido del territorio de la Unión Europea en la fecha de presentación de la solicitud de revisión de la declaración de exportación, no implicaba la imposibilidad de proceder a tal revisión.
42. Asimismo, es preciso señalar que una modificación de los datos relativos a la identidad del declarante de forma que refleje la existencia de una relación de representación indirecta no es comparable con una modificación de la información relativa a la naturaleza o a las características de las mercancías, respecto de la cual el Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear (C-468/03, apartados 47 y 48), que las autoridades aduaneras pueden negarse a proceder a una revisión cuando los elementos que han de comprobarse requieren un control físico y que, como consecuencia de la concesión del levante de las mercancías, estas ya no puedan serles presentadas.
43. Así, el artículo 78 del código aduanero puede aplicarse en una situación en la que el mandatario está en condiciones, incluso después del levante de las mercancías, de presentar el poder por el que se le habían dado instrucciones para presentar la declaración en aduana.
44. En tercer lugar, en cuanto al objetivo perseguido por el artículo 78 del código aduanero, procede recordar, como se ha señalado en el apartado 32 de la presente sentencia, que éste consiste en ajustar el procedimiento aduanero a la situación real.
45. No obstante, a este respecto, es preciso asegurarse de que la revisión solicitada no puede comprometer los demás objetivos de la normativa aduanera, entre los que figura el objetivo de lucha contra el fraude, tal como éste se desprende del octavo considerando del código aduanero.

46. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando la revisión pone de manifiesto que los objetivos de la normativa controvertida no se han visto amenazados, en particular, porque las mercancías que son objeto de una declaración de exportación han sido efectivamente exportadas y existen pruebas suficientes a disposición de las autoridades competentes que permiten establecer el vínculo entre la cantidad exportada y el certificado que ampara efectivamente la exportación, las autoridades aduaneras deberán, conforme al artículo 78, apartado 3, del código aduanero, adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, apartado 54 y jurisprudencia citada)".

En definitiva y de acuerdo con lo anterior, como regla general, no es posible rectificar la declaración en aduana una vez se haya autorizado el levante de las mercancías. Solo está permitida dicha rectificación, cuando la misma sea necesaria para que el declarante pueda cumplir con las obligaciones que le correspondan para el régimen aduanero en cuestión. Las autoridades aduaneras podrán efectuar la revisión solicitada y resolver según su apreciación. El artículo 173.3 del CAU no distingue entre errores u omisiones que puedan ser objeto de corrección y otros que no lo sean, por lo que se refiere tanto a errores u omisiones materiales como a errores de interpretación del Derecho aplicables.

**QUINTO.-** Establecido el marco jurídico aplicable, debe analizarse si en el caso que nos ocupa procede la rectificación o no de la declaración aduanera.

Con carácter previo debe señalarse que no comparte este Tribunal la afirmación que efectúa la autoridad aduanera en relación con el artículo 15.2 del CAU, cuando señala "A la vista del citado artículo, se entiende que los datos consignados en el DUA de referencia son correctos, así como la documentación anexada al mismo, debiendo el interesado aportar pruebas suficientes para poder desvirtuar esta presunción".

La declaración en aduana constituye un acto mediante el cual el declarante manifiesta, de acuerdo con la forma y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. El declarante tiene la obligación de presentar la declaración con todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías. La declaración debe ir acompañada de todos los documentos cuya presentación sea necesaria para permitir la correcta aplicación del régimen aduanero.

Como se ha señalado, el citado artículo 15.2 del CAU no establece una presunción de veracidad de los datos declarados, sino que prevé la obligación que recae sobre el declarante de presentar informaciones exactas al formular su declaración en aduana. Esta obligación es únicamente el corolario del principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta. El declarante, por tanto, es quien asume la responsabilidad de la información presentada. Esta obligación conlleva el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por el Derecho de la Unión.

**SEXTO.-** Las declaraciones en aduana, una vez admitidas, podrán ser objeto de rectificación o invalidación en las condiciones previstas en el CAU. Así, el artículo 173 del CAU establece los requisitos para la rectificación de las declaraciones mientras que el artículo 174 del mismo texto regula las condiciones para la invalidación.

La Administración deniega la rectificación de la declaración al considerar que la solicitud debe estar amparada en la correspondiente documentación y que el reclamante no ha aportado pruebas suficientes que corroboren sus pretensiones, por lo que concluye señalando: "En consecuencia, esta Dependencia no dispone de elementos de juicio suficientes para acceder a las pretensiones del interesado."

Según consta en el apartado de antecedentes de hecho, el reclamante aportó en su solicitud de rectificación la siguiente documentación (el subrayado es de este Tribunal):

Facturas número 51558 y 51559 de fecha 24/10/2018, emitidas por **XZ** (International) Limited a **XZ** (SA) Pvt Ltd  
 Packing List 51558 de fecha 24/10/2018, en el que consta la siguiente leyenda "This material is include to PL 51559"  
 Packing List 51559 de fecha 24/10/2018, en el que consta la siguiente leyenda "1 BOX. 51\*51\*51. 10 KG"  
 Certificado emitido por la ... Support Manager de **XZ**, de fecha 23 de noviembre de 2018 en el que se hace constar que "  
 .. la mercancía amparada en la factura 51558 y 51559 con destino **XZ** (SA) Pvt Ltd, son productos destinados la industria IT, ....."  
 Consignment Note emitido por **VW**, con número 976120121, de fecha 26 de noviembre de 2018, que ampara el transporte de 1 bulto de 10 Kg de peso y volumen 0,133 metros cúbicos. En el apartado "Especial Delivery Instruccion" consta: SI 51558 y 51559, y en el apartado valor figura 210,07 USD.

Según los documentos anteriores cabe concluir que el paquete declarado, de peso 10 Kg y medidas 51\*51\*51, contiene la mercancías incluidas en los Packing list números 51558 y 51559, que se corresponden, respectivamente, con las facturas número 51558 y 51559.

No consta en el expediente que la Administración probara la falta de autenticidad, exactitud y validez de los mismos, ni de la declaración del responsable de ventas de la entidad que también se refiere a ambas facturas.

Aporta también la reclamante documento de transporte en el que se hace referencia a un bulto de 10 Kg de peso y volumen 0,133 metros cúbicos (equivalente a medidas 51\*51\*51), donde también se hace referencia a las dos numeraciones de las facturas y albaranes. Tampoco en este caso la Administración se pronuncia sobre la autenticidad, exactitud y validez del mismo.

No motiva, en definitiva, la Administración la insuficiencia de las pruebas aportadas ni la imperiosa necesidad de la aportación de la información requerida por ella al solicitante y que se concreta en el packing list en el que conste el peso de la mercancía correspondiente a cada factura y el justificante de cobro de la operación.

Respecto a la necesidad de un packing list en el conste el peso de la mercancía correspondiente a cada factura, no considera este Tribunal que sea un elemento imprescindible para rectificar el valor de la mercancía, ni los datos relativos a la "documentación aportada" que constan en el DUA. Esta información, sin duda, sería fundamental en el caso de que se hubiese solicitado una rectificación de los datos consignados relativos al peso de la mercancía, pero no en el supuesto que nos ocupa.

Por otro lado, la falta del justificante de cobro de la operación tampoco parece que sea un elemento de prueba imprescindible. La forma o el momento de pago de unas facturas, que en ningún momento ha probado la Administración que no sean veraces, en nada afecta a la rectificación de los datos solicitados. En todo caso, la falta de esta prueba parece insuficiente para destruir la veracidad y exactitud de la documentación aportada por la reclamante.

**SÉPTIMO.-** Finalmente, según lo previsto en el apartado 3 del artículo 173 del CAU, solo está permitida la rectificación, cuando la misma sea necesaria para que el declarante pueda cumplir con las obligaciones que le correspondan para el régimen aduanero en **cu**es De acuerdo con el artículo 269.1 del CAU: " Las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación ". Para la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, según señala el artículo 158 del CAU, "éstas deberán de ser objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate."

Por tanto, la acreditación de que la mercancía amparada en la factura 51559 se ha incluido en el régimen aduanero de exportación, solo es posible si las mismas constan en una declaración aduanera de exportación.

En definitiva, este Tribunal considera que existen pruebas suficientes a disposición de las autoridades aduaneras que permiten establecer el vínculo entre la cantidad de la mercancía exportada y el valor de las mismas, por lo que, de conformidad con lo previsto los artículos 173 y 191 del CAU y 243 del RDCAU, deberán proceder a la rectificación solicitada para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de exportación.

Por lo expuesto

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