

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/10093/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/07/2023**

Asunto:

Aduanas. Sanciones. Solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante de la concesión del levante de las mercancías. Consideración o no como regularización voluntaria de la situación tributaria en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria.

Criterio:

1. El Código Aduanero de la Unión establece como regla general la irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras, siendo posible no obstante en determinados supuestos y bajo el cumplimiento de determinadas condiciones la rectificación de las mismas.
2. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías no puede considerarse una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cuando la declaración ha sido asignada a circuito naranja o rojo.
3. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías se considera una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cuando la declaración ha sido asignada a circuito verde, toda vez que no ha existido ninguna comprobación de la declaración por parte de las autoridades aduaneras y la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero se efectúa sobre la base de los datos que figuran en esa declaración.
4. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante después de la concesión del levante de las mercancías se considera una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cualquiera que hubiera sido el circuito al que se le hubiese asignado la mercancía, siempre que la solicitud de rectificación, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del RD 2063/2004 por el que se desarrolla del Régimen Sancionador Tributario, sea efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

Unificación de criterio.

En el mismo sentido RG 00/06405/2008 (05-11-2008), también en Unificación de criterio, con respecto al punto 2.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
179.3

Conceptos:

Deuda aduanera
Infracciones y sanciones
Regularización voluntaria
Tráfico exterior

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 19 de julio de 2023

RECURSO: 00-10093-2022

CONCEPTO: TRIBUTACIÓN TRÁFICO EXTERIOR

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO ADUANAS E II.EE. - NIF ---

DOMICILIO: AVENIDA LLANO CASTELLANO, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en fecha 8 de abril de 2020, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 11/00454/2022 interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por al Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en lo actuado que en fecha 17 de agosto de 2021 la entidad X, S.L. presentó ante la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras DUA de importación 21ES001131 (...) que fue asignado a circuito verde (levante automático sin comprobación previa).

La citada declaración constaba de tres partidas consignándose en la segunda de ellas como precio del artículo 20.253,80 USD.

SEGUNDO.- En la misma fecha, la entidad presentó ante la Aduana solicitud de rectificación en la que se hacía constar lo siguiente:

"(...) con fecha de hoy, se ha declarado con DUA 21ES001131(...) (circuito verde), 623 cajas de calzado, con un peso de 6.305 kilos brutos, procedentes de China, llegados en el contenedor (...)

Que por error en el detalle del valor de la segunda partida se ha declarado 20.253,80 USD, siendo el correcto 29.253,80 USD, tal y como se puede ver en la factura comercial, y es por lo que:

SOLICITA:

Que si a bien lo tiene, autorice la modificación del citado DUA, así como liquidación de las cantidades correctas previos los trámites que estime oportunos."

TERCERO.- A la vista de lo anterior, la Aduana de Algeciras rectificó el DUA de importación en los términos señalados por la interesada, modificando las casillas 22, 42, 45, 46 y 47 relacionadas con el valor de la mercancía. Dicha rectificación conllevó, además, la elevación del valor en aduana, por lo que se procedió a exigir el arancel y el IVA a la importación correspondiente a dicho incremento.

CUARTO.- En fecha 2 de diciembre de 2021, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras de la AEAT dictó acuerdo de inicio de expediente sancionador por entender que la conducta de la interesada era constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 192 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Señalaba a estos efectos la Administración que dado que la asignación de cualquiera de los circuitos (verde, naranja o rojo) a las declaraciones aduaneras constituía una actuación administrativa conducente al reconocimiento, comprobación, investigación, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, no podía considerarse que la interesada hubiera regularizado su situación de forma espontánea, siendo por tanto posible la imposición de sanciones administrativas.

QUINTO.- Transcurrido el plazo para formular alegaciones sin que la interesada hiciese uso de su derecho la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras de la AEAT dictó en fecha 10 de enero de 2022, acuerdo de imposición de sanción, confirmando lo señalado en la propuesta.

SEXTO.- Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso en fecha 10 de febrero de 2022, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que fue registrada con número 11/00454/2022.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 8 de abril de 2022, estimando las pretensiones de la interesada.

Señalaba el Tribunal Regional en su resolución lo siguiente:

"En la Resolución de 5 de noviembre de 2008 (recurso nº 6405/2018) el TEAC estima un recurso de unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y señala que "cualquier modificación de la declaración realizada por el declarante una vez se le ha asignado circuito naranja o rojo a la misma, no puede considerarse voluntaria teniendo en cuenta la obligatoriedad de aportar toda la documentación a la Aduana desde que dicha asignación se produce". No se refiere esta resolución al mismo caso que aquí nos ocupa, pero no resulta ilógico deducir que si la asignación de circuito verde tuviera las mismas consecuencias que ahí se mencionan, no habría estorbado así recogerlo en la precitada resolución. No es así, consideramos, porque los efectos de la asignación de uno u otro canal son distintos: de manera que la asignación del canal verde determina el levante de la mercancía y con ello la notificación de la liquidación que, en su caso, proceda; mientras que la asignación del canal naranja o rojo es un requerimiento para aportar documentación y/o presentar las mercancías para su examen físico.

Resulta claro que en estos casos -asignación de canal naranja o rojo-, y como señala la Resolución del TEAC antes mencionada, se debe considerar que una declaración posterior no es voluntaria ya que "de lo contrario se abriría la vía a la posibilidad de presentar maliciosa o negligentemente declaraciones inexactas con total impunidad: ya que bastaría con solicitar su rectificación cuando fueran asignadas a circuitos naranja o rojo, antes de la presentación del DUA en papel para su comprobación". No ocurre así cuando se asigna canal verde en cuyo caso la Aduana no efectúa una actuación "conducente", en este caso, a la liquidación de la deuda sino que simple y llanamente practica esa liquidación, en base los datos declarados en el DUA por el importador. Con esa liquidación finaliza el procedimiento iniciado mediante declaración, sin que se hayan realizado las actuaciones previas a las que se refiere el artículo 129.2 LGT y que son desarrolladas por el artículo 134 del RD 1065/2007.

En el presente caso, según consta en la información obrante en el expediente, a la declaración en cuestión le fue asignado circuito verde y no consta requerimiento alguno efectuado por la Aduana para corregir las deficiencias que se producen en el DUA en cuestión y que motivan la comisión de la infracción prevista en el artículo 192 LGT.

CUARTO.- Ahora bien, una vez cometida la infracción prevista en dicha norma, sostiene la reclamante que hay que aplicar en este caso el artículo 179.3 LGT, según el cual: "3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas".

El Reglamento que desarrolla del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004 precisa en su artículo 2 que: " A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador".

Además, el artículo 27 LGT señala que: "A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

Un requerimiento efectuado por la Administración es una actuación instrumental. Sin embargo, el acto de liquidación tributaria -que se produce al conceder el levante de las mercancías- es el fin, uno de ellos, al que se llega mediante actuaciones previas; no es una actuación de trámite (medial o instrumental) sino resolutoria.

Por tanto, la asignación de canal verde no debe considerarse como un requerimiento a efectos del artículo 27 LGT y, correlativamente, la actuación realizada por el interesado para modificar la declaración inicialmente presentada puede reputarse voluntaria, en el sentido del artículo 179.3 LGT.

QUINTO.- En conclusión, procede estimar la presente reclamación y anular la sanción impuesta por falta de acreditación del elemento subjetivo de la infracción sancionada.

Por lo expuesto

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

SÉPTIMO.- Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 2 de junio de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que fue registrado con número 00/10093/2022.

Manifiesta la Directora su disconformidad con la resolución recurrida sobre la base de los siguientes argumentos:

La asignación de circuito verde, implica un mensaje de respuesta con un número de autenticación, que indica la realización del despacho automático de la declaración y la concesión del levante, el cual, salvo en los supuestos de pago previo, tendrá la consideración de comunicación al interesado del importe de los derechos contraídos, por lo que jurídicamente, implica la notificación de una liquidación administrativa.

La asignación a una declaración aduanera del circuito verde debe considerarse comprendida en el concepto amplio de requerimiento al que se refiere el artículo 27 de la Ley General Tributaria como una "actuación administrativa conducente al reconocimiento, comprobación, investigación, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

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

"Los datos que se declaren tras la asignación de circuito verde a la declaración aduanera no se consideran presentados sin requerimiento previo, en el sentido del artículo 27 de la LGT. En consecuencia, la presentación de una declaración una vez asignado tal circuito a la declaración aduanera inicial, no se considera una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la misma Ley, sino que se considera efectuada tras el inicio de la actuación administrativa y en relación con el objeto de dicha actuación, y en consecuencia no impide la imposición de sanciones."

OCTAVO.- Puesto de manifiesto el expediente en 2 de noviembre de 2022 a quien en su día fue reclamante en primera instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- 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.

SEGUNDO.- La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si la asignación de las declaraciones aduaneras al circuito verde tiene la consideración de requerimiento previo por parte de la Administración, de modo que cualquier solicitud de modificación de los datos contenidos en dichas declaraciones efectuada con posterioridad a la asignación del circuito verde, no podrá ser calificada de regularización voluntaria y llevará, en su caso, aparejada la imposición de sanciones.

TERCERO.- El procedimiento de despacho aduanero se inicia mediante la formulación de una declaración, en la que se pone de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración aduanera cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional.

En ese ámbito, el artículo 5.12 del 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 (en adelante CAU) define la declaración en aduana como "el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse."

En relación con lo anterior, el apartado 1 del artículo 158 del CAU, relativo a la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, establece que "todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate."

El plazo para la presentación de la declaración en aduana se recoge en el artículo 149 del CAU, relativo a la finalización del depósito temporal, que señala que "las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran 90 días."

El artículo 5 del CAU en sus apartados 16, 18, 26 y 33, nos proporciona, además, las definiciones de régimen aduanero, deuda aduanera, levante de las mercancías y presentación en aduana, expresándose en los siguientes términos:

«A los efectos [de dicho] código, se entenderá por:

[...]

16) "régimen aduanero": cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al código, a saber:

a) despacho a libre práctica;

b) regímenes especiales;

c) exportación;

(...)

18) "deuda aduanera": la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente".

26) "levante de las mercancías": el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido;

(...)

33) "presentación en aduana": la notificación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías a la aduana, o a cualquier otro lugar designado o autorizado por aquellas, y de su disponibilidad para los controles aduaneros».

El artículo 15 del mismo Código, titulado "suministro de información a las autoridades aduaneras", dispone en su apartado 2:

"Toda persona que presente (...) una declaración en aduana (...) será responsable de lo siguiente:

- a) la exactitud e integridad de la información que contenga la declaración (...)
- b) la autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos de la declaración (...)
- 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."

A la admisión de las declaraciones aduaneras se refiere el artículo 172 del CAU señalando lo siguiente:

"1. Las declaraciones en aduana que cumplan las condiciones establecidas en el presente capítulo serán admitidas inmediatamente por las autoridades aduaneras, siempre que las mercancías a las que se refieran hayan sido presentadas en aduana.

2. Salvo disposición contraria, la fecha de admisión de la declaración en aduana por las autoridades aduaneras será la fecha que deberá utilizarse para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías y para cualesquiera otras formalidades de importación o exportación."

Asimismo, el artículo 188 del CAU regula la comprobación de las declaraciones en aduana señalando lo que sigue:

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

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

A los resultados de la comprobación se refiere el artículo 191 de la misma norma señalando:

"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."

Por su parte, el artículo 243 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 (en adelante RECAU) se refiere asimismo a los resultados de la comprobación de la declaración en aduana y del examen de las mercancías, manifestando lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Cuando las autoridades aduaneras comprueben la exactitud de los datos contenidos en una declaración en aduana, deberán dejar constancia de que se ha efectuado esa comprobación y registrar sus resultados.

Cuando solo se haya examinado una parte de las mercancías, se procederá al registro de las mercancías examinadas.

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

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

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

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

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

Al levante de las mercancías se refiere el artículo 194 del CAU estableciendo lo siguiente:

"1. Cuando se cumplan las condiciones para incluir las mercancías en el régimen de que se trate, y siempre que no se haya aplicado restricción alguna a las mercancías, ni estas sean objeto de prohibición, las autoridades aduaneras autorizarán el levante de las mercancías tan pronto hayan sido comprobados los datos de la declaración en aduana, o hayan sido aceptados sin comprobación.

El párrafo primero se aplicará asimismo cuando la comprobación mencionada en el artículo 188 no pueda llevarse a término en un plazo razonable y ya no sea necesario que estén presentes las mercancías a efectos de comprobación.

2. El levante se concederá una sola vez para la totalidad de las mercancías que sean objeto de la misma declaración.

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

Asimismo, el artículo 246 del RECAU señala en cuanto al registro y notificación del levante de las mercancías, lo que sigue:

"Las autoridades aduaneras notificarán el levante de las mercancías al declarante y registrarán dicho levante para la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate *indicando, como mínimo, la referencia de la declaración en aduana o de la notificación y la fecha del levante de las mercancías.*"

El artículo 77 del CAU regula el régimen de despacho a libre práctica estableciendo lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"1. Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;

b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación.

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

En relación con la determinación del importe de los derechos de importación o de exportación, el artículo 101 del CAU establece:

"1. El importe de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera, o en que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87, tan pronto como dispongan de la información necesaria.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 48, las autoridades aduaneras podrán aceptar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles que haya determinado el declarante."

Respecto a la notificación de la deuda aduanera señala el artículo 102 CAU lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"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."

Finalmente, el artículo 48 del CAU se refiere al control posterior al levante y establece lo que sigue:

"Con posterioridad al levante de las mercancías y a efectos de los controles aduaneros, las autoridades aduaneras podrán verificar la exactitud e integridad de la información facilitada en las declaraciones en aduana, las declaraciones de depósito temporal, las declaraciones sumarias de entrada y de salida, las declaraciones de reexportación o las notificaciones de reexportación, y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos, y podrán examinar la contabilidad del declarante y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate o con otras operaciones comerciales anteriores o posteriores que afecten a dichas mercancías.

Las autoridades aduaneras también podrán examinar esas mercancías y tomar muestras de ellas cuando aún sea posible. Los controles podrán realizarse en los locales del titular de las mercancías o de su representante, en los de otra persona que, de forma directa o indirecta, haya actuado o actúe comercialmente en esas operaciones o en los de cualquier otra persona que esté en posesión de esos datos y documentos con fines comerciales."

De toda esta profusión de preceptos legales se deriva que todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero deberán ser objeto de una declaración ante las autoridades aduaneras, declaración que presupone un compromiso de veracidad para el declarante de los datos contenidos en la misma y que podrá ser objeto de examen por las autoridades aduaneras en el momento de su presentación (revisión documental o física) o, a posteriori tras haberse otorgado el levante de las mercancías.

Dicho levante supondrá, con carácter general, la entrega al declarante del poder de disposición de las mercancías para los fines concretos del régimen en el que se hayan incluido las mismas y determinará -para el caso que que el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles, sea igual al importe consignado en la declaración-, la notificación al deudor de la deuda aduanera.

Por otra parte, el Código Aduanero de la Unión recoge con claridad que es posible que la declaración en aduana sea admitida y el levante sea concedido sin que la Aduana haya desarrollado previamente ningún tipo de control. Así se deriva de lo dispuesto en el artículo 194 del CAU que señala que las "autoridades aduaneras autorizarán el levante de las mercancías tan pronto hayan sido comprobados los datos de la declaración en aduana, o hayan sido aceptados sin comprobación".

Es por ello además que el artículo 246 del RECAU especifica que las autoridades aduaneras notificarán el levante de las mercancías al declarante y registrarán dicho levante para la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate indicando, como mínimo, la referencia de la declaración en aduana o de la notificación y la fecha del levante de las mercancías.

Resulta relevante a estos efectos lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión en su sentencia *DP grup*, de 15 de septiembre de 2011, asunto C-138/10, en la que en relación con la comprobación de las declaraciones aduaneras, señala lo que sigue:

"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 guion, 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."

Pone de manifiesto el TJUE que las autoridades aduaneras no están obligadas a comprobar la totalidad de las declaraciones presentadas ante las mismas, pesando sobre los operadores la obligación de incluir en las mismas datos correctos y exactos que permitan la correcta aplicación del régimen aduanero solicitado.

En consecuencia, la admisión de la declaración en Aduana no implicará la realización en todo caso de actuaciones de comprobación, limitándose la intervención aduanera a aplicar el régimen solicitado sobre la base de los datos declarados por el contribuyente.

CUARTO.- Sentado lo anterior cabe plantearse si las declaraciones aduaneras una vez admitidas por la Aduana pueden ser objeto de modificación o invalidación.

Señala a estos efectos el artículo 173 del CAU bajo el título "rectificación de una declaración en aduana", lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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. Previo 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."

Como se observa, el Código Aduanero de la Unión prevé dos regímenes distintos para la rectificación de los datos consignados en las declaraciones aduaneras, atendiendo al momento en que se solicita la misma, esto es, antes o después del otorgamiento del levante de las mercancías.

El primer régimen, contenido en el apartado 1 del artículo 173 del CAU, permite la rectificación unilateral, por el propio declarante, de su declaración en aduana, siempre que dicha solicitud sea anterior al levante y no suponga la inclusión de mercancías no declaradas inicialmente.

No obstante esta facultad de rectificación no es absoluta y queda sujeta a determinados límites ya que la misma no podrá llevarse a cabo una vez que la Administración haya informado al declarante de su voluntad de examinar las mercancías ni cuando previamente se haya comprobado por la Aduana la inexactitud de los datos contenidos en las declaraciones que se pretende rectificar.

El segundo régimen, más restrictivo se contempla en el apartado 3 del artículo 173 del CAU y permite la rectificación tras la concesión del levante de la mercancía, siempre que no hubieran transcurrido tres años desde la fecha de admisión de la declaración y supeditado a que la modificación tenga por objeto el cumplimiento de las obligaciones relativas a la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero de que se trate.

Se ha de tener presente que con carácter general la rectificación de una declaración en aduana tras la concesión del levante constituye una excepción, siendo la regla general la irrevocabilidad de la declaración. A dicha cuestión se ha referido recientemente el TJUE en su sentencia *Zes Zollner Electronic*, de 8 de junio de 2023, asunto C-640/21, que al respecto señala lo siguiente:

"34. *Por lo que respecta, en primer lugar, al artículo 173 del código aduanero de la Unión, su apartado 1 contempla la posibilidad de que el declarante solicite la rectificación de su declaración después de que haya sido admitida por la aduana, siempre que la rectificación solicitada no permita utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.*

35. *Según el apartado 2 del mencionado artículo, no se permitirá dicha rectificación cuando sea solicitada después de que las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de que desean examinar las mercancías, después de que las autoridades aduaneras hayan comprobado la inexactitud de los datos de la declaración en aduana o después de que esas autoridades hayan autorizado el levante de las mercancías.*

36. *El apartado 3 del mismo artículo del código aduanero de la Unión recoge la posibilidad de que las autoridades aduaneras permitan la rectificación de una declaración en aduana tras el levante de las mercancías, previa solicitud del declarante y en un plazo de tres años a partir de la admisión de esa declaración, con el fin de que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate.*

37. *Así pues, de la lectura conjunta de los apartados 1 y 3 del artículo 173 del código aduanero de la Unión cabe deducir que la rectificación de una declaración en aduana no puede autorizarse en ningún caso si la rectificación solicitada permite utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella. Por consiguiente, para determinar si este artículo es aplicable al supuesto descrito en el apartado 33 de la presente sentencia, procede interpretar el concepto de «mercancías distintas de las contempladas originalmente en una declaración en aduana», en el sentido del apartado 1 de dicho artículo.*

38. *Resulta preciso recordar que, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 16 de julio de 2020, *Pfeifer & Langen*, C-97/19, apartado 34 y jurisprudencia citada).*

39. *Por lo que atañe, en primer término, al tenor del artículo 173, apartado 1, última frase, del código aduanero de la Unión, debe señalarse que el empleo del adjetivo «distintas» hace que la formulación de esa disposición sea lo suficientemente amplia como para excluir cualquier rectificación relativa a mercancías que no hayan sido objeto de la declaración inicial, incluidas las mercancías que excedan cuantitativamente de las mercancías declaradas. En efecto, aunque las mercancías de que se trate sean cualitativamente idénticas a las mercancías objeto de esa declaración, tal cantidad excedentaria corresponde a mercancías que, precisamente, no fueron contempladas originalmente en dicha declaración en aduana.*

40. *En segundo término, una interpretación estricta del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión que excluya la posibilidad de una rectificación respecto de las mercancías que representen una cantidad excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial queda corroborada por el contexto en el que se inscribe esta disposición y de la que forma parte el apartado 3 de dicho artículo 173. Es cierto que ese apartado 3 recoge la posibilidad de rectificar una declaración en aduana tras la concesión del levante, pero únicamente «para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate». A este respecto, en la medida en que una mercancía solo puede considerarse incluida en tal régimen después de haber sido declarada, el artículo 173 del código aduanero de la Unión puede referirse únicamente a las mercancías puestas en conocimiento de las autoridades aduaneras mediante la declaración en aduana cuya rectificación se solicita. Ahora bien, este no es el caso de una cantidad de mercancías excedentaria en relación con la declarada originalmente.*

41. *Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el código aduanero de la Unión se basa en un sistema declarativo con el fin de limitar, en la medida de lo posible, las formalidades y controles aduaneros, evitando al mismo tiempo fraudes o irregularidades que puedan acarrear un perjuicio al presupuesto de la Unión. Debido a la importancia de las declaraciones previas para el buen funcionamiento de la Unión aduanera, el código aduanero de la Unión exige a los declarantes, en su artículo 15, que proporcionen información exacta e íntegra (sentencia de 9 de julio de 2020, *Unipack*, C-391/19, apartado 22 y jurisprudencia citada).*

42. *Esta obligación implica como corolario el principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida esta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por la normativa de la Unión en la materia (sentencia de 17 de septiembre de 2014, *Baltic Agro*, C-3/13, apartado 43 y jurisprudencia citada).*

43. *Si bien este principio de irrevocabilidad se ve atenuado, en virtud del código aduanero de la Unión, por la posibilidad, prevista en el artículo 173 de este, de rectificar una declaración en aduana, no es menos cierto que esta posibilidad constituye una excepción a ese principio, que debe interpretarse de manera estricta.*

44. *Tal interpretación refleja, por otra parte, la voluntad del legislador de la Unión. En efecto, como se desprende de una comparación del artículo 173, apartado 3, del código aduanero de la Unión tal como fue adoptado por ese legislador con el texto que la Comisión había propuesto a este respecto en el artículo 149 de la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión [COM(2012) 64 final], fue dicho legislador el que añadió al citado artículo 173 el requisito, recordado en el apartado 40 de la presente sentencia, de que tal rectificación solo puede solicitarse tras el levante de las mercancías para que el solicitante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate, reflejando así su voluntad de restringir las posibilidades de rectificar las declaraciones en aduana.*

45. *En tercer término, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal, procede señalar que los mismos confirman una interpretación del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión que excluye la posibilidad de una rectificación respecto de las mercancías que representen una cantidad excedentaria en relación con la contemplada en la declaración en aduana inicial, en particular el objetivo de la lucha contra el fraude, enunciado en el considerando 15 de ese código.*

46. *En efecto, por una parte, como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, la obligación de los declarantes de facilitar en sus declaraciones información exacta e íntegra desempeña un papel esencial en el buen funcionamiento de los controles aduaneros y en la lucha contra el fraude y las irregularidades. Por lo tanto, es coherente con la persecución de este objetivo que las*

posibilidades de rectificación de las declaraciones en aduana estén estrictamente limitadas. Por otra parte, también se desprende de dicho considerando que los controles aduaneros son inherentes a la consecución de ese objetivo.

47. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de subrayar, en el marco de asuntos relativos a la revisión de declaraciones en aduana tras la concesión del levante, la importancia que se atribuye a la posibilidad de presentar las mercancías de que se trate y las dificultades que pueden derivarse del hecho de que ya no puedan ser presentadas, cuando los elementos que han de comprobarse requieren un control físico de las mercancías, como ocurre, en particular, con las modificaciones de la información relativa a los elementos materiales de dichas mercancías, como su naturaleza o sus características (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de octubre de 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, apartados 47 y 48, y de 16 de julio de 2020, *Pfeifer & Langen*, C-97/19, apartado 42 y jurisprudencia citada).

48. Tales consideraciones explican las razones por las que el legislador de la Unión, con el fin de garantizar la consecución del objetivo de lucha contra el fraude, pretendió, a través del artículo 173, apartado 1, del código aduanero de la Unión, excluir, en cualquier caso, que la rectificación respecto de los elementos materiales de la declaración en aduana permita al declarante eludir la obligación inicial de declarar las mercancías de que se trate ante las autoridades aduaneras.

(...)."

Por su parte, el artículo 174 del mismo Código regula la invalidación de las declaraciones en aduana señalando lo siguiente:

"1. Las autoridades aduaneras, a solicitud del declarante, invalidarán una declaración en aduana ya admitida en cualquiera de los siguientes casos:

- a) cuando se hayan cerciorado de que las mercancías van a incluirse inmediatamente en otro régimen aduanero;
- b) cuando se hayan cerciorado de que, como consecuencia de circunstancias especiales, la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero para el que fueron declaradas ya no está justificada.

No obstante, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante acerca de su intención de examinar las mercancías, no se aceptará una solicitud de invalidación de la declaración en aduana antes de que haya tenido lugar el examen.

2. Salvo que se disponga lo contrario, la declaración en aduana no será invalidada después de que se haya procedido al levante de las mercancías."

Establece la norma en materia de invalidación un régimen más estricto que limita la invalidación de las declaraciones en aduana a los supuestos tasados en la norma excluyendo dicha posibilidad cuando se haya procedido al levante de las mercancías.

Señala al respecto el TJUE en su sentencia *DP grup*, de 15 de septiembre de 2011, asunto C-138/10, anteriormente citada, lo que sigue:

"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, 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.

42. De tal forma, aunque el Código aduanero no prevé la posibilidad de que el declarante obtenga la anulación de la declaración en aduana que ha formalizado, el artículo 66, apartado 1, párrafo primero, de ese Código permite que el declarante solicite a las autoridades aduaneras que invaliden una declaración que ya hayan admitido, siempre que el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración, o cuando, como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada.

43. El artículo 66, apartado 2, del Código aduanero establece que no se podrá proceder a la invalidación de la declaración después de la concesión del levante de las mercancías, salvo en ciertos casos. Éstos se definen en el artículo 251 del Reglamento de aplicación.

44. De la redacción del citado artículo 66 se deduce que, cuando el declarante solicita de propia iniciativa la invalidación de la declaración en aduana, su solicitud debe presentarse ante las autoridades aduaneras y no ante los órganos jurisdiccionales.

45. Al término de su apreciación, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, las autoridades aduaneras deberán o bien desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada o bien acceder a la invalidación solicitada (véase por analogía la sentencia de 20

de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, apartado 50).

46. Acerca de la circunstancia de que, según el tribunal remitente, el objetivo del recurso interpuesto ante él por DP grup es evitar la imposición de eventuales sanciones a esa sociedad a causa de la infracción consistente en la clasificación arancelaria errónea de la mercancía importada al formalizar la declaración en aduana objeto del litigio principal, basta observar que a tenor del artículo 66, apartado 3, del Código aduanero la invalidación de la declaración no tendrá ninguna consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes.

47. En cuanto a las instrucciones impartidas al tribunal remitente por el Varhoven administrativen sad, hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha juzgado que el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional al que corresponde resolver un asunto que le ha sido remitido por un órgano jurisdiccional superior ante el que se interpuso un recurso de casación se encuentre vinculado, con arreglo al Derecho procesal nacional, por valoraciones jurídicas efectuadas por el órgano jurisdiccional superior, si, habida cuenta de la interpretación que ha solicitado al Tribunal de Justicia, estima que dichas valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión (sentencia de 5 de octubre de 2010, Elchinov, C-173/09, apartado 32).

48. Por lo antes expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas que las disposiciones del Derecho de la Unión en materia aduanera deben interpretarse en el sentido de que un declarante no puede solicitar a un órgano jurisdiccional la anulación de una declaración en aduana formalizada por él cuando ésta ha sido admitida por las autoridades aduaneras. En cambio, conforme a los requisitos previstos por el artículo 66 del Código aduanero, dicho declarante puede solicitar a esas autoridades que invaliden dicha declaración, y ello incluso después de que hayan concedido el levante de la mercancía. Al término de su apreciación, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, las referidas autoridades deberán o bien desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada o bien acceder a la invalidación solicitada."

Criterio que asimismo se recoge por el TJUE en la sentencia Zes Zollner Electronic, de 8 de junio de 2023, citada anteriormente, cuando señala:

"51. En lo que respecta, en segundo lugar, al artículo 174 del código aduanero de la Unión, este dispone que, en determinados casos contemplados en su apartado 1, las autoridades aduaneras podrán invalidar una declaración en aduana ya admitida. Tal como se consideraba al amparo del Reglamento n.º 2913/92, cuyo artículo 66 se reproduce en las disposiciones de este artículo 174, en caso de invalidación, se extinguirá la deuda aduanera resultante de la declaración invalidada y esta última caducará (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2020, Pfeifer & Lange, C-97/19, apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada).

52. Pues bien, como precisa el apartado 2 del artículo 174 de ese código, tal invalidación, «salvo que se disponga lo contrario», solo es posible antes de que se haya procedido al levante de las mercancías. Así pues, tras la concesión del levante, el citado artículo 174 no es, en principio, aplicable.

53. No obstante, el artículo 175 del código aduanero de la Unión otorga a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados con el fin de determinar los casos en que la declaración en aduana se invalida tras el levante de las mercancías, según dispone el artículo 174, apartado 2, de ese mismo código. Sobre la base, en particular, de esta disposición, la Comisión adoptó el Reglamento Delegado 2015/2446, que establece, en su artículo 148, los supuestos en los que se puede autorizar la invalidación de una declaración en aduana incluso después de que se haya procedido al levante de las mercancías. (...)"

Pues bien, de lo expuesto se deriva que el Código Aduanero de la Unión establece como regla general la irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras, siendo posible no obstante en determinados supuestos y bajo el cumplimiento de determinadas condiciones la rectificación e invalidación de las mismas.

En todo caso, se ha de dejar claro que cuando se presente este tipo de solicitudes a las autoridades aduaneras las mismas estarán obligadas a valorarlas debiendo dar a los operadores una respuesta razonada a sus peticiones. Así lo señala el TJUE en su sentencia Pfeifer & Langen, de 16 de julio de 2020, asunto C-97/19, en la que se indica lo siguiente:

"28. A este respecto, procede recordar que el artículo 78 del código aduanero insta a 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)."

QUINTO.- Sentado lo anterior procede analizar las consecuencias sancionadoras que pueden derivarse para el declarante en aquellos supuestos en los que se presenta una solicitud de rectificación de los datos consignados en la declaración presentada previamente y a la que se ha otorgado el levante sin llevar a cabo ninguna actuación de comprobación.

En relación con esta cuestión se ha de señalar que si bien el Código Aduanero de la Unión permite que se rectifiquen, con determinados límites, los datos consignados en las declaraciones aduaneras y contempla la posibilidad de que se conceda el levante de la mercancía sin llevar a cabo comprobación alguna, no se pronuncia, sin embargo, sobre las consecuencias que se pueden

derivar de la presentación de una solicitud de rectificación (recordemos el compromiso de veracidad que asume el declarante) cuando la Administración no ha realizado actividad alguna de verificación de los datos contenidos en una declaración.

Se ha de recordar, en este sentido, que en materia sancionadora el CAU se limita a establecer en su artículo 42 un marco común, que deberá ser desarrollado por cada uno de los Estados miembros. Señala el citado precepto lo siguiente:

"1. Cada Estado miembro establecerá sanciones en caso de incumplimiento de la legislación aduanera. Dichas sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.

2. Cuando se impongan sanciones administrativas, estas podrán adoptar, inter alia, una o ambas de las dos formas siguientes:

a) una carga pecuniaria impuesta por las autoridades aduaneras, incluido, cuando proceda, un pago suplementario que sustituya a la sanción penal aplicable;

b) la revocación, suspensión o modificación de cualquier autorización de la que goce la persona sancionada."

Se ha de poner de relieve que de acuerdo con los Principios Generales en los que se basa la Unión Europea y que regulan las relaciones entre la Unión y los Estados miembros, corresponde a estos últimos, con arreglo al artículo artículo 4 Tratado de la Unión Europea, asegurar el cumplimiento de las normativas de la Unión en su territorio.

Así, en la medida en que el Derecho de la Unión, incluidos sus Principios Generales, no contenga normas comunes al respecto, las autoridades nacionales procederán, en la ejecución de dichas normativas, con arreglo a las normas formales y sustantivas de su Derecho nacional (vid. en particular, las sentencias de 23 de noviembre de 1995, *Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau*, C-285/93, apartado 26, y de 25 de marzo de 2004, *Azienda Agricola Giorgio, Giovanni y Luciano Visentin y otros*, C-495/00, apartado 39).

Resulta relevante a este respecto lo dispuesto en la ya varias veces citada sentencia *Zes Zollner Electronic*, de 8 de junio de 2023, en la que se plantea la posibilidad de sancionar la conducta de quienes presenten ante la Aduana una declaración errónea. Señala la citada sentencia lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"56. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que, cuando un declarante comprueba, tras la concesión del levante, que la cantidad de las mercancías importadas es mayor que la que figura en su declaración en aduana, puede regularizar su situación con arreglo a disposiciones de ese código distintas de sus artículos 173 y 174 sin que, en su caso, se le impongan sanciones.

57. A este respecto, procede señalar que, en ese supuesto, el declarante está obligado, en cualquier caso, en virtud de los artículos 139, apartado 1, y 158, apartado 1, de ese código, a declarar cualquier cantidad de mercancías excedentaria en relación con la contemplada en esa declaración. Sin embargo, dicho código no excluye que las autoridades aduaneras puedan, aun admitiendo tal declaración extemporánea, imponer sanciones a ese declarante por el incumplimiento de la legislación aduanera.

58. En efecto, de conformidad con el artículo 42, apartado 1, del mismo código, cada Estado miembro establecerá sanciones en caso de incumplimiento de la legislación aduanera, que serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.

59. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad de las sanciones a que se refiere el mencionado artículo 42 no es castigar eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino cualquier infracción de la legislación aduanera (sentencia de 4 de marzo de 2020, *Schenker*, C-655/18, apartado 45 y jurisprudencia citada).

60. A este respecto, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 4 de marzo de 2020, *Schenker*, C-655/18, apartado 42 y jurisprudencia citada).

61. En particular, las medidas administrativas o represivas permitidas por una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa y, además, no deben ser desproporcionadas con respecto a dichos objetivos (sentencia de 4 de marzo de 2020, *Schenker*, C-655/18, apartado 43 y jurisprudencia citada).

62. Por consiguiente, cuando las autoridades aduaneras aplican, en un caso como el del litigio principal, una normativa nacional que debe ser conforme con los principios recordados en los apartados 60 y 61 de la presente sentencia, deben tener en cuenta, tanto para proceder a la calificación jurídica de la infracción eventualmente cometida como para determinar, en su caso, las sanciones por el incumplimiento de la legislación aduanera que deban imponerse, todos los elementos pertinentes, incluida, si procede, la buena fe del declarante, con el fin de garantizar que esas sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias."

Reconoce el TJUE que los Estados miembros gozan de la potestad de sancionar, de acuerdo con sus propias normas, aquellas conductas que pongan de manifiesto que se ha vulnerado de cualquier modo la legislación aduanera, recordando que los distintos Estados deberán respetar el principio de proporcionalidad y considerar, tanto para calificar la infracción como para determinar la sanción, todos los elementos pertinentes, en particular, la buena fe del declarante.

En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, en materia de sanciones habremos de acudir a lo dispuesto en la normativa nacional, en concreto a lo señalado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley General Tributaria).

Señala el artículo 192 de la Ley General Tributaria, lo siguiente:

"1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley".

Por su parte, el artículo 179.3 de la citada norma, regula el principio de responsabilidad tributaria, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas."

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes."

A dicha regularización voluntaria en el orden sancionador, se refiere el artículo 2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador."

Asimismo, el artículo 27 de la misma Ley al que se refiere el precitado artículo 192 establece, en lo que aquí nos interesa, lo que sigue:

"(...) A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria."

Finalmente, de acuerdo con la Disposición Adicional Vigésima de la citada Ley (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:

(...)

d) No será de aplicación a las declaraciones aduaneras lo previsto en el artículo 27 de esta Ley."

Contempla el artículo 192 de la Ley General Tributaria, en lo que se refiere al caso que nos ocupa, la conducta consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta los documentos y declaraciones relacionados con las obligaciones aduaneras que son necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación tributaria.

No obstante, dicha presentación incorrecta e incompleta no basta por sí sola para que se entienda cumplida la conducta típica siendo necesario el concurso de los siguientes requisitos:

Que nos encontremos ante un tributo que se exija por el procedimiento de declaración tributaria -no cabe en los tributos sujetos al procedimiento de autoliquidación-

Que se genere con dicha conducta un perjuicio económico para la Hacienda Pública, esto es, que de la presentación incorrecta de las declaraciones resulte una deuda tributaria inferior a la que se debían ingresar en el Tesoro.

Que el obligado tributario no haya regularizado su situación con carácter previo a la notificación de una actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Al procedimiento iniciado mediante declaración se refiere la Ley General Tributaria en sus artículos 128 a 130 de la Ley General Tributaria.

El primero de ellos, relativo a la iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración, establece lo siguiente:

"Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional."

Por su parte, el artículo 129, relativo a la tramitación de dicho procedimiento, señala lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior."

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración."

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación."

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores."

3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más tramite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente."

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho."

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley."

Por último, el artículo 130, relativo a la terminación de dicho procedimiento manifiesta lo siguiente:

"El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria."

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción."

c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación."

Asimismo, el artículo 134 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante Reglamento de Aplicación de los Tributos), regula las especialidades del procedimiento iniciado mediante declaración en el ámbito aduanero en los siguientes términos:

"1. En el supuesto de que el procedimiento se haya iniciado mediante una declaración en aduana para la inclusión de mercancías en un régimen aduanero, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de los tributos sobre el comercio exterior que, en su caso, correspondan conforme a los datos declarados, los documentos que aporte el obligado o le sean requeridos, así como los datos que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho o cualquier otro dato que obre en poder de la Administración.

2. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados 4 y 5 siguientes, cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

3. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, tome en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado o pudiera llegar a tomarlos como consecuencia de las actuaciones a las que se refiere el apartado 1, se observarán las siguientes reglas:

a) La Administración formulará la correspondiente propuesta de liquidación, que será notificada al interesado, en la que se consignarán los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación y el derecho a presentar las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considere oportuno dentro de los treinta días naturales siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.

b) A solicitud del interesado, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo el afianzamiento o, en su caso, el ingreso del importe de la liquidación que pudiera proceder.

c) Lo dispuesto en la letra b) podrá aplicarse igualmente cuando la Administración haya iniciado las actuaciones para determinar la obligación tributaria pero no disponga aún de los datos necesarios para formular propuesta de liquidación. En el momento en que la Administración disponga de los datos necesarios, será de aplicación lo dispuesto en la letra a) anterior.

4. En aquellos casos en los que, con arreglo a la normativa aduanera, sea posible la presentación de una declaración simplificada que no incluya todos los datos o documentos justificativos necesarios para determinar el importe de la obligación, así como en aquellos en que la inscripción en los registros del declarante equivalga a la presentación de la declaración, tanto la declaración simplificada inicial o la inscripción en los registros del declarante como la declaración complementaria o, en su caso, la presentación de los datos o documentos justificativos pendientes formarán parte del mismo procedimiento de declaración. No obstante, cuando la Administración dispense de la obligación de presentar declaración complementaria el procedimiento de declaración se limitará a la declaración simplificada o inscripción en los registros.

Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores será de aplicación, según proceda, a la declaración simplificada o inscripción en los registros del declarante. No obstante, en el caso de que la Administración, respecto de la declaración simplificada o de la inscripción en los registros del declarante, no tenga en consideración datos o elementos distintos a los declarados, el levante de las mercancías no supondrá la práctica y notificación de la liquidación, sino que se aplicará lo previsto en el apartado 5.

La admisión de la declaración complementaria equivaldrá a la práctica y notificación de la liquidación derivada de la misma, salvo que la Administración la someta a comprobación, en cuyo caso resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3.

5. El procedimiento de declaración finalizará mediante la liquidación en cuya virtud la Administración determine el importe de la obligación tributaria nacida como consecuencia de la presentación de la declaración aduanera. En los casos previstos en el apartado 4 anterior, cuando deba presentarse declaración complementaria, tendrá la consideración de liquidación en cuya virtud la Administración determina el importe de la obligación tributaria la derivada de la declaración complementaria o, en su caso, de la presentación de los datos o documentos justificativos pendientes.

No obstante, el procedimiento de declaración podrá finalizar también por el inicio de cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos que incluya la obligación derivada de la presentación de la declaración aduanera.

En aquellos casos en los que el obligado, conforme a lo previsto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior, haya obtenido previamente el levante de la mercancía, las cantidades ingresadas como consecuencia del mismo minorarán el importe de la liquidación que finalmente se practique. El mismo efecto tendrán las cantidades ingresadas en virtud de la declaración simplificada o la inscripción en los registros del declarante en los casos previstos en el apartado 4 anterior, siempre que deba presentarse declaración complementaria.

En ningún caso se entenderá finalizado el procedimiento por el hecho de que se efectúe el ingreso de las cantidades mencionadas en el párrafo anterior.

6. Cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan según el régimen aduanero solicitado, sin perjuicio de la exigencia de la garantía que pueda corresponder. En estos casos el procedimiento se considerará finalizado en el momento en que se dicten dichos actos y una vez constituida la garantía que corresponda."

De los anteriores preceptos se desprende que el procedimiento de despacho aduanero es un procedimiento de gestión tributaria regulado por lo establecido en la Ley General Tributaria y por su normativa específica de desarrollo, en tanto no contravenga lo dispuesto en la normativa aduanera de la Unión, que finalizará mediante la liquidación en cuya virtud la Administración determine el importe de la obligación tributaria nacida como consecuencia de la presentación de la declaración aduanera.

En consecuencia la presentación de una declaración aduanera incorrecta que produzca un perjuicio económico para la Administración resultará encuadrable en el citado artículo 192 de la Ley General Tributaria.

SEXTO.- Una vez determinado que la presentación de una declaración en aduana con datos incompletos o inexactos que genere un perjuicio económico resulta sancionable de acuerdo con lo dispuesto en la normativa nacional interna, ha de abordarse si en dicho supuesto es posible la regularización de la situación tributaria sin incurrir en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquella.

Señala a estos efectos el Tribunal Regional que de acuerdo con la resolución 00/006405/2008, de 5 de noviembre de 2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio, cuando a una declaración en aduana se le asigna canal verde no puede entenderse que la Aduana efectúe una actuación "conducente" a la liquidación de la deuda sino que simple y llanamente practica esa liquidación, en base los datos declarados en el DUA por el importador.

Con esa liquidación, sostiene, finaliza el procedimiento iniciado mediante declaración, por lo que si se presenta una solicitud de modificación del DUA y la misma es aceptada por la Administración debe entenderse que nos encontramos ante un supuesto de regularización voluntaria excluyente de la responsabilidad que pudiera derivarse de la comisión de infracciones tributarias.

Frente a ello la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT sostiene que la admisión de una declaración aduanera y el otorgamiento del levante de la mercancía, cualquiera que sea el circuito asignado a la misma -verde, amarillo, naranja o rojo-, supone una actuación administrativa conducente a la liquidación de una deuda tributaria, y no es posible la exclusión de la responsabilidad.

Sostiene a estos efectos que la asignación de circuito verde, implica un mensaje de respuesta con un número de autenticación, que indica la realización del despacho automático de la declaración y la concesión del levante, el cual, salvo en los supuestos de pago previo, tendrá la consideración de comunicación al interesado del importe de los derechos contraídos.

Señala en conclusión, que jurídicamente, el canal verde implica la notificación de una liquidación administrativa por lo que la asignación de tal circuito debe entenderse comprendida en el concepto amplio de requerimiento señalado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria citado, como una "actuación administrativa conducente al reconocimiento, comprobación, investigación, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". En consecuencia, los datos que se declaren tras la asignación de un circuito verde no se consideran presentados sin requerimiento previo, y la declaración posterior que se presente solicitando la modificación de los datos consignados inicialmente no puede considerarse una regularización voluntaria y no excluye la imposición de las sanciones tributarias procedentes.

Basa por tanto la recurrente sus argumentos en el hecho de que cuando una mercancía es asignada a circuito verde, la Administración, aún cuando no realice actividad de comprobación alguna, está llevando a cabo una actividad conducente a la liquidación de la deuda tributaria pues entiende que la concesión del levante supone, salvo en los casos de pago previo, la comunicación al interesado del importe de los derechos contraídos.

Como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución, una vez presentada la declaración aduanera, y admitida ésta por la Aduana, las autoridades podrán comprobar la misma (artículo 188 CAU), de forma documental -analizando la documentación incorporada a la declaración- o física -mediante el examen de las mercancías y la extracción en su caso de muestras- o bien optar por no realizar comprobación alguna.

En el caso de efectuar la comprobación, los resultados de la misma servirán de base para la aplicación de las disposiciones aplicables en función del régimen solicitado, liquidando la deuda aduanera que proceda y otorgando el levante de las mercancías.

Si por el contrario, la Aduana no efectúa comprobación alguna de la veracidad de los datos declarados, la aplicación de la normativa aduanera se efectuara con arreglo a aquellos que figuren en la declaración que servirán de base para practicar la correspondiente liquidación de derechos aduaneros.

La adopción de la decisión de efectuar comprobación o no y, del alcance de aquella se basará en criterios aleatorios o de análisis de riesgo, haciendo uso de técnicas de tratamiento electrónico de datos, que permita identificar y evaluar riesgos.

A la gestión de riesgos y controles aduaneros se refiere el artículo 46 del CAU, señalando lo que sigue:

"1. Las autoridades aduaneras podrán efectuar cuantos controles aduaneros consideren necesarios. Dichos controles podrán consistir, en particular, en examinar las mercancías, tomar muestras, verificar la exactitud e integridad de la información facilitada en una declaración o notificación y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos, revisar la contabilidad de los operadores económicos y otros registros, inspeccionar los medios de transporte y las mercancías y equipajes que transporten las personas facturados o como bulto de mano, y realizar investigaciones oficiales y otros actos similares.

2. Los controles aduaneros distintos de los aleatorios se basarán, principalmente, en un análisis de riesgos que, haciendo uso de las técnicas de tratamiento electrónico de datos, permita identificar y evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias para afrontarlos, sobre la base de criterios establecidos a nivel nacional, de la Unión y, en su caso, internacional.

3. Los controles aduaneros se efectuarán en un marco común de gestión de riesgos basado en el intercambio de información sobre riesgos y de los resultados de los análisis de riesgos entre las administraciones aduaneras y que establezca criterios y normas de riesgo comunes, medidas de control y ámbitos prioritarios de control. Los controles basados en dicha información y criterios se llevarán a cabo sin perjuicio de los demás controles realizados de conformidad con el apartado 1 o con otras disposiciones en vigor.

4. Las autoridades aduaneras deberán proceder a la gestión de riesgos para distinguir entre los varios niveles de riesgo asociado a las mercancías sujetas a control o vigilancia aduaneros y para determinar si es necesario realizar controles aduaneros específicos de las mercancías e indicar, si tal fuera el caso, dónde deben efectuarse dichos controles. La gestión de riesgos incluirá actividades tales como la recogida de datos e información, el análisis y la evaluación de riesgos, la determinación y adopción de medidas, y el seguimiento y la revisión periódicos del proceso y sus resultados, a partir de fuentes y estrategias internacionales, de la Unión y nacionales.

5. Las autoridades aduaneras procederán al intercambio de la información sobre riesgos y de los resultados del análisis de riesgos:

a) cuando la autoridad aduanera considere que existe un riesgo significativo que exige un control aduanero y los resultados de este último permitan determinar que se ha producido el hecho que ocasiona el riesgo; o

b) cuando los resultados del control no permitan determinar que se ha producido el hecho que ocasiona el riesgo, pero la autoridad aduanera correspondiente considere que existe la amenaza de un riesgo elevado en otro lugar de la Unión.

6. Con objeto de establecer las normas y criterios de riesgo comunes, las medidas de control y los ámbitos prioritarios de control mencionados en el apartado 3, se tendrán en cuenta todos los elementos siguientes:

a) la proporcionalidad con el riesgo;

b) la urgencia de la necesidad de aplicar los controles;

c) el impacto probable en el flujo comercial, en los distintos Estados miembros y en los recursos dedicados a los controles.

7. Los criterios y normas de riesgo comunes a que se refiere el apartado 3 incluirán todos los elementos siguientes:

a) la descripción de los riesgos;

b) los factores o indicadores de riesgo que deberán emplearse para seleccionar las mercancías o los operadores económicos que deban someterse a control aduanero;

c) la naturaleza de los controles aduaneros que deban emprender las autoridades aduaneras; d) el plazo de aplicación de los controles aduaneros contemplados en la letra c).

8. Los ámbitos prioritarios de control abarcarán regímenes aduaneros particulares, tipos de mercancías, rutas comerciales, modos de transporte u operadores económicos que estén sujetos a análisis de riesgos y controles aduaneros más intensos durante un determinado período, sin perjuicio de los demás controles llevados a cabo habitualmente por las autoridades aduaneras."

De acuerdo con lo anterior, las autoridades aduaneras deben, en su actuación de control, identificar los distintos niveles de riesgo asociados a las mercancías sujetas a vigilancia y determinar la intensidad de los controles que deben efectuarse.

Toda declaración en aduana resulta, por tanto, sujeta a un sistema de gestión de riesgos que determinará, en función del riesgo detectado el nivel de comprobación a efectuar. La notificación del nivel de comprobación asignado a cada una de las declaraciones aduaneras supone, desde el punto de vista práctico, la asignación de los diferentes circuitos o canales de control que serán comunicados a los interesados.

A este respecto, la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), se refiere en su apartado 6.3.2 a la presentación y admisión de las declaraciones señalando lo siguiente (en subrayado es de este Tribunal):

"Se considerará que la declaración aduanera realizada por vía electrónica se presenta en el momento en que las autoridades aduaneras reciben el mensaje por vía electrónica y no es erróneo.

6.3.2.1 PreregistrO (PDI). En el marco de la ventanilla única aduanera, VUA, a efectos de facilitar el intercambio de información con el resto de servicios de inspección fronteriza, podrá solicitarse un MRN de importación mediante la presentación de un PDI, con los datos que se incluyen en el apartado 2.6 del capítulo 2.º, antes de la presentación de la mercancía en la Aduana.

Si el mensaje es aceptado, la Aduana responderá con el número de registro de la operación (MRN), para su uso en las solicitudes de inspección a los SIF, y con información sobre los certificados y autorizaciones de otros Servicios que pudieran ser necesarios para obtener el levante de las mercancías, de acuerdo con la posición arancelaria declarada.

6.3.2.2 Presentación de la declaración aduanera. Podrá presentarse la declaración completa:

a) Antes de la presentación de la mercancía (predeclaración completa normal o simplificada - PDC/PDS) con toda la información requerida para el régimen solicitado, en cuyo caso se realizará la admisión de la misma:

- En el momento de la activación de la Declaración Sumaria de Depósito Temporal (DSDT), presentación de la mercancía en caso de importación,

- En el momento de la comunicación por parte de la terminal marítima, de la entrada en el recinto aduanero del contenedor en el que se encuentran las mercancías (exportación), o

b) Una vez que la mercancía esté ya a disposición de la Aduana. En este supuesto, la declaración será admitida, salvo rechazo del mensaje por errores.

Pueden presentarse declaraciones PDC/PDS sin la inclusión de la referencia de la DSDT que puede adicionarse posteriormente, aunque siempre antes de la admisión de la declaración. La presentación de las declaraciones PDC/PDS podrá realizarse hasta 30 días antes de la llegada de la mercancía. Superado este plazo se tendrán por no presentadas.

6.3.2.3 Respuesta de la Aduana: El contenido de la respuesta de la Aduana será el siguiente:

a) Mensaje de error: la declaración no ha sido admitida por ser incorrecta o no estar la deuda aduanera debidamente garantizada. El mensaje hará referencia a los errores detectados en la declaración presentada.

b) Mensaje de aceptación de la declaración que puede ser:

- De aceptación para predeclaraciones PDC y PDS con:

- El número de registro (MRN), en su caso, coincidente con el ya asignado al PDI,

- Identificación de los certificados o autorizaciones necesarios para el despacho que no se encuentran en la bases de datos de la aduana (sólo en importación).

- CSV correspondiente a la declaración electrónica presentada, o.

- De admisión de la declaración, si la mercancía está presentada, que incluirá:

-La información incluida en el mensaje de aceptación (MRN, identificación de los certificados no encontrados y CSV de la declaración electrónica presentada),

- Identificación de los certificados o autorizaciones necesarios para el despacho que no se encuentran en la bases de datos de la aduana (sólo en importación),

- La fecha de admisión.

- El detalle del cálculo de la deuda estimada partir de los datos declarados.

- El tipo de despacho asignado:

Circuito rojo: reconocimiento físico de la mercancía;

Circuito naranja: despacho documental de la declaración;

Circuito amarillo: comprobación de la existencia y validez de determinado certificado de Inspección Fronteriza o autorización necesaria para el despacho y que, hasta el momento de la admisión no ha sido transmitido a la Aduana por el Organismo emisor

correspondiente. Este circuito no identifica el tipo de control que vayan a realizar dichos Servicios de Inspección;

Circuito verde: despacho automático. En este caso, el mensaje de respuesta incluirá el número de levante/despacho en formato CSV (justificante de que la mercancía ha sido despachada), salvo en caso de pago previo al levante, y la fecha de levante.

En el marco de la VEXCAN, la respuesta incluirá dos circuitos, uno para la ATC y otro para la AEAT, que podrán ser no coincidentes.

- Número de justificante: cuando se trate de una declaración asignada a circuito verde se incluirá en el mensaje de respuesta el número de justificante y el resto de datos necesarios para que el operador, si no desea realizar el pago directamente por Internet, imprima la carta de pago (modelo 031 y, en el marco de la VEXCAN, el modelo 032) siguiendo el formato incluido en el Anexo XVI.

6.3.2.4 Comunicación de admisión automática de PDC/PDS: En el supuesto de presentación de la mercancía con posterioridad a la aceptación de la declaración, la Aduana comunicará al operador la admisión de la declaración mediante la infraestructura de bandeja de entrada, con el detalle previsto en el apartado anterior.

6.3.3 Despacho de la mercancía.

Con anterioridad a la admisión de una declaración PDC/PDS y a la asignación de circuito, el operador podrá presentar los documentos y certificados pertinentes cómo se indica en el apartado 6.3.3.3, a fin de que la Aduana pueda realizar, si así lo decide, el control de la citada documentación. Esta posibilidad está prevista para agilizar el levante de productos perecederos u otros envíos urgentes que puedan llegar fuera del horario de despacho de la aduana y siempre que la DSDT se active a más tardar el primer día hábil siguiente a la incorporación de la documentación.

6.3.3.1 Asignación de circuito verde.

Implica que se ha realizado el despacho automático de la declaración. El mensaje de respuesta de la Aduana incluirá el CSV del levante salvo en los DUA en que el declarante se haya acogido al pago de la deuda aduanera de forma previa al levante.

6.3.3.2 Asignación de circuito amarillo.

Pueden darse distintas situaciones:

a) Los certificado/s y/o /autorización/es que faltaban en el momento de la admisión son transmitidos a la Aduana por el Organismo emisor correspondiente y la información puede ser cruzada de forma automática con el DUA correspondiente con resultado conforme. En este supuesto el declarante obtendrá el levante de forma automática.

b) Los certificado/s y/o /autorización/es que faltaban en el momento de la admisión son transmitidos a la Aduana por el Organismo emisor correspondiente pero no es posible realizar el cruce de forma automática porque en los mismos no figura el MRN del DUA. En este caso el declarante deberá presentar un mensaje completando la información de la casilla 44 de forma que sea posible realizar dicho cruce.

c) Que los citados documentos no sean transmitidos a la aduana. En ese caso, el declarante deberá completar la casilla 44 e incorporarlos al DUA, si fuera necesario, en pdf cómo se indica en el párrafo segundo del apartado siguiente. Si tuviera que ser datado por la Aduana, también deberá aportarlo en papel para su control.

6.3.3.3 Asignación de circuito naranja o rojo.

El declarante deberá presentar todos los documentos y certificados pertinentes, a más tardar, en el día laborable siguiente al de la fecha de recepción de mensaje de admisión de la declaración, excepto aquellos que sean transmitidos a la Aduana por el Organismo emisor (ver apartado anterior). Este mensaje tendrá la consideración de requerimiento con conocimiento formal del obligado.

La presentación de documentos y certificados se realizará adjuntando a la declaración electrónica ya admitida, a la que se accederá a través de la Sede Electrónica de la AEAT, un archivo en formato PDF" con la totalidad de la documentación reseñada en la casilla 44 del DUA, con la denominación "casilla 44" y el número del DUA u otro identificador.

También podrán ser aportados en papel junto con una copia de la declaración por registro, para su inclusión en el expediente electrónico.

6.3.3.4 Despacho.

La Administración de Aduanas correspondiente podrá solicitar documentación adicional. El declarante recibirá un correo electrónico en el que se identificará el funcionario que está comprobando la declaración y la documentación adicional que debe ser aportada por cualquiera de los procedimientos anteriores.

En los casos previstos en el artículo 134.3 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el levante tendrá asimismo la consideración de liquidación derivada de la presentación de la declaración y de notificación de la misma, en aplicación del artículo 221.2 del Reglamento (CEE) n.º 2913/1992.

En los casos en los que el levante pueda concederse con carácter previo a la determinación de los derechos resultantes de la presentación de la declaración, el levante tendrá la consideración de comunicación del importe de los derechos resultantes exclusivamente de los datos declarados y se entiende sin perjuicio de la posterior liquidación derivada de la declaración en aplicación del artículo 248 del DAC.

Cuando no exista garantía de la deuda tributaria y aduanera declarada en el DUA, el despacho de la mercancía se entenderá realizado con su liquidación. El levante se extenderá una vez justificado el pago (ver apartado 6.3.3.5).

En las declaraciones de importación y en las de vinculación a depósito, el interesado podrá obtener en la Sede Electrónica certificación del despacho una vez que esté autorizado el levante de la mercancía.

6.3.3.5 Obtención del levante.

a) DUA cuya deuda aduanera esté garantizada:

Una vez despachado el DUA el operador podrá imprimir el levante consultando la declaración en la Sede electrónica.

b) DUA con pago previo al levante:

En este caso aunque el circuito asignado haya sido verde no se incluirá en el mensaje de respuesta de la Aduana el CSV del levante ni podrá obtener el levante hasta que el declarante justifique que se ha realizado el pago de la deuda.

Si el pago lo realiza directamente, a través de Internet, el levante se generará de forma automática y podrá acceder al mismo en la Sede Electrónica.

Si el pago no se realiza por Internet, deberá imprimir en su sistema, la carta de pago (modelo 031 y, en el marco de la VEXCAN, el modelo 032). Una vez obtenido el justificante de pago en el Banco, podrá obtener el levante:

Comunicando el pago a la Aduana mediante la opción prevista para ello en Internet.

Presentando en la Aduana el justificante del pago.

El operador podrá imprimir el justificante de levante de la mercancía en la Sede Electrónica de la AEAT o solicitarlo a la Aduana. Dicho levante incluye el código seguro de verificación (CSV) en número y en código de barras para facilitar su consulta por cualquier interesado y en especial por los titulares de los almacenes donde se encuentre la mercancía."

De lo anterior se deriva, en contra de lo señalado por la recurrente, que la asignación de un circuito de despacho solamente supone la comunicación al declarante del tipo de control que se va a efectuar sobre la mercancía declarada.

En particular, la asignación a circuito verde implica que, al margen de los controles informáticos efectuados sobre los datos declarados, la mercancía no va a ser objeto de control, lo que supondrá que el levante será facilitado inmediatamente y con él la notificación de la liquidación de la deuda aduanera.

Así se establece en el artículo 102.2 del CAU en el que se señala en cuanto a la notificación de la deuda lo siguiente:

"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".

Se ha de recordar que la verdadera naturaleza jurídica del levante no es la notificación de la deuda aduanera sino la puesta a disposición de las mercancías para el régimen aduanero en el que se han incluido. Así se deriva claramente de lo dispuesto en el artículo 5.26 del CAU que al definir el levante señala que el mismo es *"el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido"*.

En definitiva, el levante de las mercancías se configura como una decisión aduanera por la que se autoriza al declarante a disponer de las mercancías, sin perjuicio de que en el caso específico establecido en el artículo 102.2 CAU el otorgamiento del mismo suponga la notificación de la deuda aduanera, por el importe consignado en la declaración en aduana por el declarante.

Este mismo criterio se contiene en el Reglamento de Aplicación de los tributos, cuyo artículo 134, al regular las particularidades del procedimiento de declaración en el ámbito aduanero, distingue entre que la Administración para la práctica de la liquidación, tome o no en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante. Así mientras en el primer caso la liquidación se considerará producida y notificada con el levante de las mercancías en el segundo el procedimiento de declaración finalizará por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

Es relevante a estos efectos, traer a colación lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión en su auto de 14 de julio de 2015, *Forgital Italy/Consejo*, asunto C-84/14 P, en el que se indica lo que sigue (la traducción es libre):

"61. Como declaró el Tribunal de Primera Instancia en la sentencia BSI/Consejo (T-551/11), el hecho de que el procedimiento ordinario de despacho de importación se simplifique de este modo no significa que las autoridades aduaneras no intervengan. A este respecto, el artículo 221, apartado 2, párrafo segundo, del Código aduanero establece que, en tal caso, la concesión del levante de las mercancías por las autoridades aduaneras equivale a la comunicación al deudor del importe de los derechos anotados en la contabilidad.

62. Por consiguiente, dicho levante constituye una decisión adoptada por la autoridad aduanera, que se refiere a la aplicación de la normativa aduanera y afecta directa e individualmente al declarante. Por consiguiente, el declarante tiene derecho a interponer contra tal decisión el recurso previsto en el artículo 243, apartado 1, párrafo primero, del Código aduanero."

Por tanto, el levante concedido en el procedimiento de despacho aduanero de una mercancía asignada al circuito verde, en el que la liquidación de la Administración es igual al importe consignado en la declaración en aduana, constituye una decisión aduanera que pone fin al procedimiento de despacho aduanero de la mercancías y que es susceptible de ser recurrido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 del CAU, sin que suponga, no obstante la realización de una actuación de comprobación administrativa que excluya la regularización voluntaria debiendo ser calificada, más bien, como una actuación administrativa automática que "equivale" en términos del Tribunal de Justicia a la comunicación de los derechos al deudor.

Se ha de tener presente que sólo puede considerarse que la notificación de la liquidación se ha realizado previa actuación administrativa conducente a la determinación de la deuda tributaria cuando la propia Administración haya realizado un acto de comprobación -mas allá de los controles de análisis de riesgo efectuados para la asignación de un circuito-, del que se derive una deuda tributaria superior a la declarada.

No obsta a lo anterior, lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en la Contestación a la consulta vinculante número V2782-11, de 23 de noviembre de 2011, invocada por la que fue reclamante en primera instancia, en la que se indica que la asignación de cualquiera de los circuitos -verde, naranja o rojo-, constituye una actuación administrativa conducente al reconocimiento, comprobación, investigación, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, que determina el devengo de los recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley General Tributaria, y ello porque, en primer lugar y como se deriva de lo dispuesto en la presente resolución, la misma no se ajusta a la normativa aduanera que resulta de aplicación a partir del 1 de mayo de 2016 (fecha de entrada en vigor del Código Aduanero de la Unión) y porque, en segundo lugar la citada contestación es anterior a la modificación operada en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en la que se introdujo la Disposición Adicional Vigésima que estableció que *"no será de aplicación a las declaraciones aduaneras lo previsto en el artículo 27 de esta Ley."*

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la exclusión que realiza la Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria de la aplicación a las declaraciones aduaneras de lo dispuesto en el artículo 27 de la misma norma ha de predicarse de la totalidad de lo expresado en el citado precepto, sin que pueda entenderse dicha exclusión circunscrita exclusivamente al devengo de los recargos por extemporaneidad. Si el legislador hubiese querido realizar dicha distinción lo habría hecho de forma expresa en la norma. No siendo así no cabe escoger cuando se ha de aplicar el mismo a las declaraciones aduaneras y cuando no.

Siendo esto así solamente puede acudir, en aras de garantizar la correcta aplicación del régimen sancionador a lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley General Tributaria en conexión con el artículo 2 del Reglamento General del Sancionador Tributario que

impide considerar que hay regularización voluntaria cuando con carácter previo a la misma se haya notificado al interesado un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o se haya notificado el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

Dicho criterio resulta además coherente con lo dispuesto por este Tribunal en resolución 00/06405/2008, de 5 de noviembre de 2008, dictada en unificación de criterio, en la que se señala, para el caso de modificaciones previas al levante, que "*cualquier modificación de la declaración realizada por el declarante una vez se le ha asignado circuito naranja o rojo a la misma, no puede considerarse voluntaria teniendo en cuenta la obligatoriedad de aportar toda la documentación a la Aduana desde que dicha asignación se produce.*"

En definitiva, la mera asignación a una declaración del circuito verde con otorgamiento del levante automático no puede ser considerada como una actuación administrativa de comprobación que evita la regularización voluntaria de la situación tributaria de los obligados por lo que no cabe acoger lo señalado por la Directora del Departamento de Aduanas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ACUERDA DESESTIMARLO, fijando los siguientes criterios:

"1. El Código Aduanero de la Unión establece como regla general la irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras, siendo posible no obstante en determinados supuestos y bajo el cumplimiento de determinadas condiciones la rectificación de las mismas.

2. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías *no puede considerarse una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cuando la declaración ha sido asignada a circuito naranja o rojo.*

3. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías *se considera una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cuando la declaración ha sido asignada a circuito verde, toda vez que no ha existido ninguna comprobación de la declaración por parte de las autoridades aduaneras y la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero se efectúa sobre la base de los datos que figuran en esa declaración.*

4. La solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante después de la concesión del levante de las mercancías *se considera una regularización voluntaria de la situación tributaria del operador, en el sentido del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria cualquiera que hubiera sido el circuito al que se le hubiese asignado la mercancía, siempre que la solicitud de rectificación, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del RD 2063/2004 por el que se desarrolla del Régimen Sancionador Tributario, sea efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador".*