

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
430/2016 de 3 noviembre**

JUR\2016\245332

CODIGO ADUANERO COMUNITARIO: Derechos de aduana: sistema de preferencias arancelarias generalizadas concedidas por la Comunidad a ciertos productos originarios de países en desarrollo: requisitos: transporte directo de los productos desde el país exportador hasta el país importador de la Comunidad: acreditación suficiente: liquidación improcedente.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 493/2015

Ponente:Excmo Sr. Javier Eugenio López Candela

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000493/2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

*Núm. Registro General :*06445/2015

Demandante: FRICATAMAR S.L.

Procurador: MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL

Letrado: HUGO ANTONIO GONZÁLEZ COLLAZO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

*Ponente Ilmo. Sr.:*D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a tres de noviembre de dos mil dieciséis.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo, nº 493/2015 , interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de FRICATAMAR S.L, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 16 de julio de 20154 (R.G. 348/12, 370/12 y 416/12) que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los Acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos especiales de la delegación especial de Valencia de la Agencia Tributaria de fecha 12 de diciembre de 2.011 correspondientes al acuerdo de liquidación derivado del acta A02-71956343, tarifa Exterior Común, ejercicio 2009 y cuantía de 203.761,81 euros, y contra acuerdo de liquidación derivado del acta A02-71956973, IVA a la importación, 2009, del que resulta una cantidad a ingresar de 17.115,19 euros; y sanción por IVA de 2.009, e importe de 2.113,01 euros, en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Magistrado de la Sección don JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados por medio de escrito presentado ante esta Sección, y admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando que se anule la resolución impugnada, y subsidiariamente, el planteamiento de cuestión prejudicial.

SEGUNDO: De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, en el que reproduciendo íntegramente el contenido del acto impugnado, solicitó la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO: Continuado el proceso por sus trámites, dándose por reproducida la prueba aportada por auto de fecha 3 de mayo de 2.016, las partes han presentado sus respectivos escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, quedando las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 20 de octubre de 2016, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

Es Magistrado Ponente D.JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, que expresa el parecer de la Sala.

CUARTO: La cuantía del recurso ha quedado fijada en 226.024,49 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- Se dirige el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 16 de julio de 20154 (R.G. 348/12, 370/12 y 416/12) que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los Acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos especiales de la delegación especial de Valencia de la Agencia Tributaria de fecha 12 de diciembre de 2.011 correspondientes al acuerdo de liquidación derivado del acta A02- 71956343, tarifa Exterior Común, ejercicio 2009 y cuantía de 203.761,81 euros, y contra acuerdo de liquidación derivado

del acta A02-71956973, IVA a la importación, 2009, del que resulta una cantidad a ingresar de 17.115,19 euros; y sanción por IVA de 2.009, e importe de 2.113,01 euros

SEGUNDO

.- Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente o son reconocidos por las partes que con fecha 26 de septiembre de 2.011 se incoan a la actora las actas de disconformidad nº A02-71956343, tarifa Exterior Común, ejercicio 2009 y cuantía de 203.761,81 euros, acta A02-71956973, IVA a la importación, 2009, del que resulta una cantidad a ingresar de 17.115,19 euros; y sanción por IVA de 2.009, e importe de 2.113,01 euros.

En 2009 la actora efectuó importaciones de diferentes tipos de pescados por un importe total de 29.242.698,49 euros. De la comprobación efectuada respecto de las declaraciones de importación (DUAS) y examinada la documentación se deduce que las mercancías habían sido correctamente declaradas en lo que se refiere a su clasificación arancelaria, así como al país de origen de las mismas. Las importaciones de pescado con origen India se acogieron al Sistema de Preferencias Arancelarias Generalizadas, lo que supone la aplicación del tipo de arancel reducido. A los efectos de comprobar que se había producido un transporte directo del país beneficiario a la Unión Europea las actuaciones de la Agencia Tributaria se centraron principalmente en averiguar si existió transporte directo de las importaciones con origen India. Examinado el certificado de origen Form A y como documento de transporte el conocimiento de embarque, en todos los conocimientos se observa que figura como lugar de carga la mercancía un puerto ubicado en la india, y como puerto de descarga el de Valencia.

De los documentos aduaneros se deduce que los puertos de carga y de origen de la expedición de la mercancía habían sido además otros puertos sitos en otros países de distinta zona geográfica, puesto que la mercancía había sido transbordada en otros puertos ubicados en Omán, Singapur y Egipto, que se encuentran en distintos grupos regionales a efectos aduaneros. En el mismo sentido se deduce de la comprobación efectuada en los requerimientos realizados a diversas empresas consignatarias. En consecuencia se exigió a los derechos del arancel derivados de la aplicación del tipo arancelario de terceros países a las mercancías importadas, así como el IVA a la importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto con el importe de los derechos del arancel. Además observó la Inspección que la entidad no había incluido en la base imponible del IVA la importación el importe pagado por la tasa sanitaria en los DUA.

Admitiéndose la posible comisión de una infracción tributaria igualmente se inicia procedimiento sancionador del cual se le da trámite de audiencia al la empresa recurrente. Tras las alegaciones de la actora de fecha 21 de octubre de 2.011 a la propuesta de liquidación como igualmente a la propuesta de imposición de sanción el 12 de diciembre de 2011 el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Valencia dicta los acuerdos de liquidación por tarifa exterior de la comunidad e IVA.

Dichos acuerdos fueron recurridos en vía económico-administrativa ante el TEAC en fecha 12 y 27 de enero de 2.012, siendo las mismas desestimadas por la resolución del TEAC impugnada de 16 de julio de 2.015.

TERCERO

: Sostiene en su demanda los siguientes motivos de impugnación:

1.- Acreditación de la existencia de un transporte directo conforma a la documental aportada en la vía administrativa.

- 2.- Aplicación del principio de confianza legítima y buena fe.
- 3- Improcedencia de la liquidación de intereses conforme a la sentencia del TJUE de 31 de marzo de 2.011, asunto C-546/2009 Aurubis Bulgaria.
- 4.- No justificación de la culpabilidad de la actora en el acuerdo sancionador.

CUARTO

.- Antes de la resolución del primero de los motivos de impugnación conviene tener en cuenta la normativa que ha de ser aplicada para la resolución del presente recurso.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta las normas que regulan el arancel comunitario, como son los art.27 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento CEE nº2913/92, del Consejo de 12 de octubre (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) , así como los art.67 a 69 de las disposiciones de aplicación de dicho Código, aprobadas por Reglamento 2454/93 de la Comisión (LCEur 1993, 3180 ; LCEur 1994, 3198; LCEur 1996, 2536; LCEur 1997, 1644 y LCEur 1999, 1078) , que regulan el sistema de preferencias generalizadas, el art.72 que establece los grupos regionales de países beneficiarios de ese sistema, y sobre todo el art.78, que se refiere al transporte directo, el cual dispone:

"1. Se considerarán transportados directamente desde el país beneficiario a la Comunidad o desde la Comunidad a dicho país beneficiario:

a) los productos que hayan sido transportados sin atravesar el territorio de ningún otro país, excepto, en caso de aplicación del artículo 72, de otro país del mismo grupo regional;

b) los productos que, en una sola expedición, sean transportados a través del territorio de países distintos del país de exportación beneficiario o de la Comunidad, en su caso con transbordo o depósito temporal en esos países, siempre que los productos hayan permanecido bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras del país de tránsito o depósito y no se hayan sometido a otras operaciones distintas de la descarga, la carga o cualquier otra operación que tenga por objeto mantenerlos en buen estado;

c) los productos transportados a través del territorio de Noruega o Suiza y a continuación reexportados total o parcialmente a la Comunidad, con tal de que hayan permanecido bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras del país de tránsito o depósito y no se hayan sometido a otras operaciones distintas de la descarga, la carga o cualquier otra que tenga por objeto mantenerlos en buen estado;

d) los productos cuyo transporte se efectúe sin interrupción por conducciones que atraviesen el territorio de países distintos del país beneficiario o de la Comunidad.

2. La prueba de que se cumplen las condiciones fijadas en las letras b) y c) del apartado 1 se podrá acreditar mediante la presentación a las autoridades aduaneras competentes de:

a) un documento único de transporte al amparo del cual se haya atravesado el país de tránsito; o

b) una declaración expedida por las autoridades aduaneras del país de tránsito que contenga:

<http://publications.europa.eu/resource/celex/32000R1602R%2804%29> - una descripción exacta de los productos,

- la fecha de descarga y carga de los productos y, en este caso, los nombres de los buques u otros medios de transporte utilizados,

- la certificación de las condiciones en las que permanecieron los productos en el país de tránsito; o

c) en ausencia de ello, cualesquiera documentos de prueba

La exigencia del transporte directo se reitera también en el art.81 de las DACAC para acogerse al sistema de preferencias arancelarias.

QUINTO

.- Es evidente que el precepto anteriormente indicado contempla un principio de libertad de prueba en la aportación de documentos, por lo que "no es necesario aportar la totalidad de todos ellos que se complementan entre sí " (SAN de 10.12.2007 (PROV 2008, 20229) , recurso 514/2006).

La Administración demandada ha entendido que es preciso contar con un certificado de no manipulación expedido por las autoridades aduaneras de los países por los que la carga, bajo la legítima decisión del naviero, ha transitado por otros países, no habiéndose aportado por la actora, y considerando ese documento como relevante.

La actora, ya en fase de comprobación, en la diligencia de 7 de julio de 2.011, aportó un certificado del Área de Sanidad y Política Social, de la Delegación de Gobierno de la Comunidad Valenciana que justifica que "los precintos encontrados se correspondían con los indicados en los respectivos certificados sanitarios de origen, no presentando manipulación o rotura", de fecha 29.6.2011 y de 13.9.2011. Además de ello aportó certificados de embarque de los contenedores contratados con NYK LOGISTICS , así como con la empresa consignataria MAERSK LINE, en relación con el transporte de dichas mercancías para justificar la inexistencia de manipulación por no haber abandonado los contenedores las instalaciones portuarias.

Es evidente que de toda la normativa anteriormente tenida en cuenta lo relevante es acreditar que no tenido lugar la manipulación de los contenedores, no pudiéndose exigir siempre y en todo caso, un certificado expedido por dichas autoridades aduaneras de terceros países, como prueba determinante de transporte directo cuando el párrafo 16 del nuevo Reglamento comunitario aduanero 1063/2010, de 18 de noviembre de la Comisión, reconoce que "resulta difícil de obtener la presentación de la prueba de transporte directo a la Unión Europea por lo que resulta apropiado introducir una norma nueva dotada de mayor simplicidad y flexibilidad cuyo objeto sea garantizar que las mercancías presentadas en aduana con una declaración de despacho a libre práctica en la Unión Europea sean las mismas que salió del país de exportación beneficiario y que no sufrió ninguna alteración y transformación durante su transporte".

A este fin responde precisamente la propia prueba aportada por la empresa recurrente, especialmente el certificado sanitario, justificativo de la inexistencia de manipulación alguna en línea con la anterior sentencia de esta Sala anteriormente expresada de 10 de diciembre de 2.007 . En consecuencia, era procedente la aplicación del Sistema de Preferencias generalizadas solicitado por la actora, y en este sentido se aprecia la buena fe indicada por la actora, debiéndose anular las dos liquidaciones dictadas.

SEXTO

.- En cuanto a la impugnación de los intereses exigidos, hemos de indicar la procedencia de los mismos, pero únicamente respecto del único concepto objeto de regularización que se mantiene, la inclusión de la tasa sanitaria en el IVA a la importación, en línea con lo que indicábamos en la sentencia de fecha 19 de febrero de 2.016 (PROV 2016, 147279) , recurso 6/2015 , en la que expresábamos:

" En el siguiente motivo se invoca que conforme a la STJUE de 31 de marzo de 2.011 no cabría exigir intereses de demora por derechos arancelarios, pero el presente motivo debe ser desestimado, pues dicha limitación alcanza a los que se devengan en el periodo de tiempo comprendido entre la declaración de aduana inicial y el momento en que se efectúa la contracción a posteriori de la deuda, pero ello no impide que puedan girarse conforme a lo dispuesto en los art.191.1 y 4.a y 188 del RD 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) .

La liquidación de intereses de demora, sin embargo, se halla justificada conforme a la doctrina citada por el TEAC, representada por las sentencias del TJUE de 16.10.2003 , asunto C-91/02 y la de la AN de 7.12.2010, recurso 317/2009 , y está motivada, por tanto, por el pago tardío y tiene un evidente carácter resarcitorio y reparador, conforme al art 26 LGT (RCL 2003, 2945) , que contemplan el abono de intereses de demora desde el plazo voluntario de pago hasta la práctica de la liquidación, sin que éste sea el momento de contracción de la deuda por derechos arancelarios, pues ésta desde el momento en que dejó de declararse la totalidad de los derechos debidos..."

En la sentencia de esta Sección de 23.10.2014 , FJ 10º indicábamos también:

"DECIMO: Sobre los intereses de demora.

En principio la liquidación de intereses practicada se ampara en el artículo 26 de la LGT y en el 69 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , en relación con el artículo 218.1 párrafo 2º del Reglamento 2913/1992 (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) , que establece como fecha límite de ingresos la de finalización del plazo en periodo voluntario.

Como hemos dicho en recientes sentencias (así Sentencias de 7 de diciembre de 2010 (PROV 2010, 413785) -recurso 317/2009 -, 24 de enero de 2011 (PROV 2011, 39921) -recurso 300/09 -, 21 de febrero de 2011 (PROV 2011, 68229) -recurso 110/2009 -, 16 de mayo de 2011 (PROV 2011, 206496) -recurso 176/2009 19 de septiembre de 2011 (PROV 2011, 345239) - recurso 307/2010 -, 6 de febrero de 2012 -recurso 306/2010 -, entre otras) partiendo de la consideración que sobre dichos intereses se hace en Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010 ("El interés de demora tributario como prestación generalizada, exigible en la práctica totalidad de los supuestos de retraso en el pago de una deuda tributaria"), se dijo:

«...la liquidación de intereses de demora solo puede practicarse después de conocerse -con el pago del principal- las fechas inicial y final del devengo. El derecho para determinar la deuda por intereses debe contarse desde la exigibilidad de los mismos, exigibilidad que se produce desde el momento en que se declararon en Aduana los productos hasta el momento de la liquidación. Durante ese periodo de tiempo la Hacienda se ha visto privada de unos derechos que le eran debidos, y de haber cumplido el recurrente con sus obligaciones tributarias en el momento oportuno, esa liquidación de intereses no se habría producido.»

Y es a esta doctrina a la que debemos sujetarnos, frente a lo que en algún caso pudo sostener esta Sala (así Sentencias de 20 de octubre de 2008 (JT 2008, 1452) -recurso 1/2007 -, 13 de julio de 2009 (JT 2009, 1372) -recurso 442/2007 - y 13 de octubre de 2009 (PROV 2009, 444430) -recurso 296/2007-, entre otras) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2004 -recurso de casación 2314/1999- invocada por la recurrente.

De manera que al no haberse aplicado los intereses de demora cuestionados en contra de las disposiciones del Código Aduanero, ni de los principios a que hace referencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de octubre de 2003 , dado lo expuesto en las reseñadas sentencias de esta Sala, procede desestimar el motivo de impugnación examinado.

En consecuencia, no se aprecia la infracción del art.232 del CAC.

Respecto del acuerdo sancionador, en el que la actora rechaza la motivación de la culpabilidad, y cuya cuantía alcanza la cifra de 2.113,01 euros, y deriva de la falta de declaración de la tasa sanitaria en la base imponible del IVA, hacemos nuestros los argumentos expuestos por el TEAC, que recoge la motivación del acuerdo sancionador, la cual se considera suficiente, conforme a lo exigido por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 22.10.2009 y 1.2.2010 , en cuanto que expresa datos relevantes para

justificar dicha culpabilidad: falta de diligencia en la confección de declaraciones, no concurrencia de circunstancias excepcionales, inexistencia de dudas razonables, claridad de la norma. La actora no añade qué falta en dicho juicio culpabilístico de la resolución impugnada, procediendo la confirmación del acuerdo sancionador.

SÉPTIMO

.- Lo expuesto nos lleva a acordar la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo, en los términos indicados en los dos anteriores fundamentos de derecho, y en consecuencia, anular parcialmente la resolución del TEAC impugnada así como la liquidación que confirma, desestimándose en cuanto a lo demás dicho recurso, sin que sea necesario plantear cuestión prejudicial comunitaria alguna.

No cabe hacer especial procediendo en cuanto al pago de las costas procesales, al haberse estimado parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo, conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 (RCL 1998, 1741) .

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima ha decidido:

1º

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso- Administrativo por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de FRICATAMAR S.L, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 16 de julio de 2.015 (R.G.348/2012, 370/2012 y 416/2012,), la cual se anula parcialmente por no ser conforme a derecho, así como las liquidaciones de las que derivan a las que se contrae el presente recurso, las cuales se anulan parcialmente por no ser conformes a derecho, en los términos expuestos en los fundamentos de derecho quinto y sexto.

2º

No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que la misma que es susceptible de recurso de casación el cual deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89.2 de la Ley de la Jurisdicción , justificando el interés casacional objetivo que presenta. De la sentencia será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, y así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.