

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 21 Nov. 2019,
Rec. 5464/2016**

Nº de Recurso: 5464/2016

Referencia 176484/2019

IMPORTACIÓN. DEUDA ADUANERA. Comprobación del origen SPG (Sistema de Preferencias Generalizadas) de las mercancías. Valor probatorio del informe de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude. Los informes de la OLAF hacen prueba de los hechos que motivan su formalización y pueden ser utilizados por las Administraciones Nacionales para la contracción a posteriori de la deuda aduanera. IVA A LA IMPORTACIÓN. Deducción del IVA soportado. Por lo general, no procede aplicar el principio de íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, puesto que entonces no se reconoce el derecho a la deducción. En el caso, no se han apreciado indicios para la comisión de infracción tributaria, concluyéndose que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, admitiéndose la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

El TEAC estima en parte recurso de alzada interpuesto contra resolución TEAR Galicia interpuesta frente a acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia: por los conceptos "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicios 2009 y 2010 e "IVA actas de inspección", ejercicios 2009 y 2010.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de noviembre de 2019

RECURSO: 00-05464-2016

CONCEPTO: TRIBUTACIÓN TRÁFICO EXTERIOR

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XX SL - NIF ...

REPRESENTANTE: Jx... - NIF ...

DOMICILIO: ...

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 14 de julio de 2016, interpuesta frente a los siguientes acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia:

Acuerdo de liquidación de fecha 19 de octubre de 2012, derivado del acta de disconformidad A02-..., extendida por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicios 2009 y 2010 y cuantía 264.770,76 euros.

Acuerdo de liquidación de fecha 22 de octubre de 2012, derivado del acta de disconformidad A02-..., extendida por el concepto "IVA actas de inspección", ejercicios 2009 y 2010 y cuantía 16.300,22 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 13/09/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 01/09/2016 contra los acuerdos de liquidación arriba indicados.

SEGUNDO.- Consta en todo lo actuado, que la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Galicia, incoó a la entidad XX S.L, las siguientes actas de disconformidad:

Acta A02-..., de 11 de septiembre de 2012, por le concepto de "Tarifa Exterior de la Comunidad", ejercicios 2009 y 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 232.670,58 euros.

Intereses de demora: 31.432,64 euros.

Total deuda a ingresar: 264.103,22 euros.

Acta A02-..., de 11 de septiembre de 2010, por le concepto de "IVA actas de inspección", ejercicios 2009 y 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 16.289,94 euros.

Intereses de demora: 2.201,14 euros.

Total deuda a ingresar: 18.488,08 euros.

De las actas en disconformidad y los informe ampliatorios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La propuesta de liquidación traía causa en las conclusiones derivadas de la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), de la Comisión Europea, en colaboración con las autoridades competentes de Ecuador. Las citadas actuaciones tenían por objeto comprobar el origen de determinadas importaciones de "Preparaciones y conservas de pescado. Atunes", exportadas desde Ecuador con destino a la Unión Europea acogéndose al sistema de preferencias generalizada (SPG), bajo cobertura de los certificados de origen FORM A expedidos por las autoridades de Ecuador.

La Inspección, de acuerdo con los informes emitidos por la OLAF, pone de manifiesto que no queda acreditado que parte de la mercancía en cuestión tuviese origen Ecuador y por tanto, no procedía aplicar las correspondientes preferencias arancelarias por razón del origen.

En el informe emitido por la OLAF queda probado que la mercancía, "Preparaciones y conservas de pescado. Atunes", objeto de la regularización fue exportada desde Ecuador a la Unión Europea (UE), por la empresa Z S.A. Dicha empresa facilitó a la misión conjunta de la OLAF copia de los documentos de la materia prima recibida entre las que se detectó que parte de la misma había sido capturada por el barco pesquero B, que según "Certificado del Propietario" del buque, era de pabellón de El Salvador.

En el curso de las actuaciones inspectoras el importador tampoco aportó certificado de origen FORM A emitido por las autoridades aduaneras salvadoreñas.

Respecto a los certificados Form A emitidos por Ecuador, éstos incorporaban productos capturados por el Buque B junto con productos capturados por otros buques y proveedores que si podían acreditar origen SPG, mediante los mecanismos de trazabilidad establecidos por las empresas tanto salvadoreñas como de Ecuador .

No obstante, la empresa exportadora pudo acreditar mediante la factura del exportador Z S.A. y las "hojas de control de movimientos" correspondientes a cada FORM A que la empresa exportadora facilitó a la misión de la OLAF, qué cantidad de producto, incorporado a cada certificado, tenía origen preferencial y cual no y, por tanto, de acuerdo con los criterios de la Comisión, sólo se liquidó la parte de producto incorporado al certificado que no cumplía con los requisitos para la aplicación del beneficio arancelario.

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

Tras el oportuno trámite de alegaciones abierto con la notificación de las propuestas, se dictan las liquidaciones tributarias arriba indicadas, confirmando las propuestas inspectora, notificadas al interesado el 19 y 22 de octubre de 2012.

TERCERO.- Disconformes con los acuerdos anteriores, el interesado interpuso, en fecha 12 de noviembre de 2012, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

En el escrito de alegaciones, presentado tras la concesión del oportuno trámite, se argumentaba lo siguiente:

Falta de motivación de la liquidación por ausencia de prueba que acredite el origen de la mercancía y la consiguiente indefensión del interesado.

Incorrecta determinación de la tripulación del buque.

El día 10 de diciembre de 2012, el Tribunal Económico Administrativo de Galicia emite resolución desestimando íntegramente las pretensiones de las reclamantes.

CUARTO.- Disconforme con la resolución anterior, el recurrente interpone recurso de alzada ante este Tribunal, en fecha 1 de septiembre 2016, que es registrado con número R.G. 5564/2016. Alegando en el escrito presentado:

Falta de motivación de la liquidación por ausencia de documentos que acrediten el origen de la mercancía y la consiguiente indefensión del interesado.

Incorrecta aplicación de los requisitos exigidos para la acreditación del origen preferencial de la mercancía.

Improcedencia de la recaudación a posteriori.

Incorrecta determinación de la tripulación del buque.

Ausencia de comprobación a posteriori de la validez de los certificados de origen.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de

desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

si el acuerdo de liquidación de la Unidad Regional de Aduanas e IIEE de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia, citado en el encabezamiento, es ajustado a Derecho.

TERCERO.- Señala en primer lugar, el interesado, la falta de motivación de las liquidaciones practicadas por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia, por ausencia de documentación que acredite el origen de la mercancía y la consiguiente indefensión del interesado.

En el expediente resulta acreditado que no se ha producido una actuación administrativa carente de motivación. En la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia, se concretan tanto los hechos como los fundamentos de derecho que determinan la regularización practicada al interesado. Especificándose los hechos que sirven de fundamento de la regularización, al resultar acreditado que parte de las mercancías examinadas no cumplen con los requisitos exigidos para aplicar el Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) reconocido para aquellas mercancías cuyo origen sea Ecuador.

La falta de cumplimiento de dichos requisitos resulta del informe elaborado por la OLAF, Oficina Europea Antifraude de la Comisión Europea y referido en el expediente, en el que se establece que las materias primas utilizadas en la obtención de los productos exportados desde Ecuador con destino a la Unión Europea, capturados por el buque B, con bandera salvadoreña, no tienen origen Ecuador.

Tal y como señala la inspección, de acuerdo con las reglas de origen SPG contenidas en la Sección 1 del Capítulo 2 del Título IV del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (en adelante Reglamento de aplicación), en su Subsección 1, para los productos de la pesca, el artículo 68.1.f) establece que se considerarán enteramente obtenidos en un país beneficiario o en la Comunidad los productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar fuera de sus aguas territoriales por sus buques. Las condiciones que deben darse en esos buques se recogen en el apartado 2 del propio artículo 68:

Deben estar matriculados o registrados en el país beneficiario o en un Estado miembro;

Enarbolar pabellón del país beneficiario o de un Estado miembro;

Pertenecer al menos en su 50% a nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros (...);

Su oficialidad ha de estar compuesta por nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros;

y, su tripulación ha de estar integrada al menos en un 75% por nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros.

De no cumplirse dichas condiciones, caben únicamente dos posibilidades para la consideración de los productos como originarios del país beneficiario:

a) Utilización de materias originarias de la Comunidad, lo cual haría necesario un certificado de circulación EUR 1 para la acreditación de tal carácter, de acuerdo al artículo 90.Bis y además que sean objeto de elaboraciones o transformaciones que superen las enumeradas en el artículo 70.

b) Utilización de materias originarias de otros países del mismo grupo regional, lo cual haría necesario un certificado de origen modelo FORM A, de acuerdo al artículo 72.Bis.4 y además que sean objeto de elaboraciones o transformaciones que superen las enumeradas en el artículo 70 y que el valor añadido en el país beneficiario sea superior al valor en aduana de los productos originarios de los demás países del grupo regional.

En el presente caso, de los resultados de la misión de investigación ponen de manifiesto que parte de las materias primas utilizadas en la obtención de los productos exportados desde Ecuador fueron capturadas por un barco de bandera salvadoreña (B), por tanto no cabe la aplicación de la regla general (que exigiría que el buque tuviese bandera de Ecuador) ni la regla contenida en la letra a) del párrafo anterior por cuanto el buque no tienen bandera española.

Por tanto para considerar que la mercancía tiene origen Ecuador debe existir un certificado modelo FORM A que acredite el origen de las materias para su acumulación regional y además que la transformación o elaboración en Ecuador sea suficiente a efectos del artículo 70 y con un valor añadido superior al de las materias utilizadas.

En este caso, El Salvador forma parte del mismo grupo regional que Ecuador pero como señala la inspección no se ha aportado certificado FORM A expedido por las autoridades de El Salvador a efectos de su acumulación regional.

Por ello, se debe afirmar que las liquidaciones objeto de impugnación están debidamente motivadas en cuanto a la concreción sucinta de los hechos y fundamentos jurídicos tenidos en cuenta por la

Administración Tributaria para girar las liquidaciones, como así cabe apreciar del conjunto del expediente.

CUARTO.- Alega el recurrente la incorrecta determinación de la tripulación del buque, al considerar como miembros de la tripulación a los observadores de pesca, lo que impide la correcta determinación de los requisitos de origen exigidos para la aplicación del SPG.

Como ya se ha indicado, para la determinación del origen de los productos de la pesca, el artículo 68.1.f) del Reglamento de aplicación establece que se considerarán enteramente obtenidos en un país beneficiario o en la Comunidad los productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar fuera de sus aguas territoriales por sus buques. Las condiciones que deben darse en esos buques se recogen en el apartado 2 del propio artículo 68:

Deben estar matriculados o registrados en el país beneficiario o en un Estado miembro; enarbolar pabellón del país beneficiario o de un Estado miembro; pertenecer al menos en su 50% a nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros (...); su oficialidad ha de estar compuesta por nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros; y, su tripulación ha de estar integrada al menos en un 75% por nacionales del país beneficiario o de los Estados miembros.

En la medida en que queda acreditado que la materia prima no fue capturada por un buque con pabellón Ecuador, no cabe la acreditación de origen, siendo indiferente que se cumplan o no el resto de requisitos.

Si el reclamante se refiere a la determinación de la composición del buque salvadoreño, tampoco resulta de interés al caso por cuanto no se ha aportado el correspondiente FORM A emitido por las autoridades salvadoreñas.

No obstante lo anterior este Tribunal no comparte el criterio de la reclamante en relación con la exclusión de los observadores de pesca a efectos de determinar la tripulación del buque a efectos de origen.

A efectos de determinar el alcance de la expresión "tripulación" se debe traer a colación la sentencia de 15 de diciembre de 2016 del Tribunal de Justicia de la Unión (Asunto T-466/14) que en su apartado 149 señala (el subrayado es de este Tribunal):

149 No puede considerarse que esta norma sea tan compleja como para hacer excesivamente difícil para un operador muy experimentado como el deudor o el exportador asegurarse de que se cumple. Por consiguiente, debe desestimarse la alegación del Reino de España relativa al número de decisiones mediante las cuales la Comisión rechazó la contratación a posteriori de los derechos de importación en el sector del atún, de las que no se ha alegado que la dificultad normativa se refiriera

precisamente a la cuestión de la composición de la tripulación, al igual que debe desestimarse la alegación referente a las modificaciones aportadas por las instituciones de la Unión en el marco normativo en materia de SPG. En efecto, tales circunstancias no permiten concluir que el requisito relativo a la composición de la tripulación fuera de una naturaleza compleja. Además, el hecho de que la Comisión participara en un movimiento de simplificación de las normas de origen en los regímenes preferenciales dirigido a la supresión del requisito de composición de la tripulación sólo constituye, como mucho, un indicio de que la institución perseguía una mejor práctica legislativa a raíz del análisis de los efectos de las normas en cuestión, sin que de ello se pueda deducir que éstas fueran de difícil comprensión para los profesionales experimentados en el ámbito de que se trata. Por otro lado, como acertadamente destaca la Comisión, no se ha demostrado que las constataciones del Reino de España sobre la complejidad de la normativa se refirieran específicamente a la exigencia en cuestión referente a la tripulación. Igualmente, el hecho de que haya habido una consulta, a este respecto, entre la OLAF y el Servicio jurídico de la Comisión no constituye tampoco una prueba decisiva del carácter complejo de esta cuestión jurídica. Además, en lo que se refiere a la interpretación del concepto de tripulación por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de mayo de 1996, *Faroe Seafood y otros* (C-153/94 y C-204/94, apartado 47, la restricción de este concepto al personal permanente de un buque no puede ser vista como fuente de dificultad adicional para asegurarse de que se cumple la norma establecida en el artículo 68, apartados 1 y 2, quinto guion, del Reglamento n.º 2454/93, puesto que dicha restricción, al contrario, supone que sólo existe la obligación de informarse sobre los miembros de la tripulación que presentan un vínculo permanente con el buque que efectúa las capturas que se benefician del SPG.

El TJUE en su sentencia de 14 de mayo de 1996 (*Sentencia Faroe Seafood y otros*, asuntos acumulados C-153/94 y C-204/94) señala

42 En la segunda parte de la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide al Tribunal de Justicia que precise si el término «tripulación», utilizado en el quinto criterio de definición de los «buques de las islas Feroe», antes mencionado, incluye a las personas que no forman parte de la dotación normal de un buque, contratadas para una campaña o para parte de una campaña particular, de conformidad con un contrato de agrupación temporal con otra empresa de un país tercero, para trabajar en el buque como aprendices o como mano de obra no cualificada que no trabaja en cubierta, y cuya retribución es abonada por el naviero o por la empresa del país tercero.

43 Como ya se indicó anteriormente, del primer considerando del Reglamento n.º 2051/74 se desprende que las medidas dirigidas a eliminar progresivamente los derechos de aduana sobre las importaciones de productos originarios y procedentes de las islas Feroe fueron adoptadas con el fin

de promover las exportaciones de las islas Feroe a la Comunidad y, por lo tanto, de contribuir al desarrollo económico y social de estas islas.

44 A la vista de este objetivo, los criterios de definición de los «buques de las islas Feroe», enunciados en el Anexo IV del Reglamento nº 2051/74 y en la cuarta Nota Explicativa del Anexo I del Reglamento nº 3184/74, tienen por objeto garantizar que los barcos cuya carga esté exenta de derechos de aduana tengan una conexión económica real con las islas Feroe.

45 Tal conexión no se desvanece cuando un buque, además de su tripulación permanente, embarca, para una campaña o parte de una campaña particular, cierto número de nacionales de un país tercero para trabajar en el buque como aprendices o como mano de obra no cualificada que no trabaja en cubierta, especialmente con fines de formación y con vistas a cumplir las estipulaciones de un contrato de agrupación temporal con otra empresa de un país tercero cuyo objeto es permitir al buque pescar dentro de la zona económica exclusiva de dicho país. A este respecto, carece de relevancia la cuestión de determinar si, según las cláusulas del contrato de agrupación temporal, los nacionales del país tercero son retribuidos por el naviero o por la empresa del país tercero.

46 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional verificar si se dan tales circunstancias en el caso de autos y, especialmente, si además de la tripulación normal se embarcó a nacionales de terceros países.

47 Procede, pues, responder a la segunda parte de la tercera cuestión que el término «tripulación», utilizado en el Anexo IV del Reglamento nº 2051/74 y en la cuarta Nota Explicativa del Anexo I del Reglamento nº 3184/74, no incluye a las personas que, sin formar parte de la dotación normal de un buque, son contratadas, además de dicha dotación, para una campaña o parte de una campaña particular para trabajar en el buque como aprendices o como mano de obra no cualificada que no trabaja en cubierta, especialmente con fines de formación, con vistas a cumplir las estipulaciones de un contrato de agrupación temporal con otra empresa de un país tercero cuyo objeto es permitir al buque pescar dentro de la zona económica exclusiva de dicho país, y con independencia de que dichas personas sean retribuidas por el naviero o por la empresa del país tercero."

En definitiva debe analizarse si los biólogos observadores forman o no parte de la dotación normal (o personal permanente según sentencia Feroe) de un buque. Y la respuesta debe ser afirmativa.

En efecto, es común la existencia de trabajadores que ejerzan su actividad a bordo de embarcaciones o buques de marina mercante o pesca marítima, enrolados como personal de investigación, observadores de pesca y personal de seguridad.

Por tanto, según las listas de tripulantes ajustadas al modelo FAL 65 del Convenio de la OMI para facilitar el Tráfico marítimo Internacional, de los días correspondientes a las capturas objeto de regularización aportadas, aparecen 31 personas, de las cuales 3 son oficiales de nacionalidad española, 2 figuran como observadores (nacionales de Panamá y Marakel) y, el resto (26 personas) de las personas que figuran en las listas de tripulantes solo son de nacionalidad salvadoreña 10 y españoles 9, por lo cual del total de la tripulación 31 personas, solo son nacionales de un país beneficiario o de un estado miembro 22, lo que supone el 71% de la tripulación.

Respecto a qué debe entenderse por tripulación, el Reglamento sobre Despacho de Buques. Aprobado por Orden de 18 de enero de 2000 señala:

Artículo 2. Definiciones.

A los fines de este Reglamento, se entenderá por:

n) Lista de Tripulantes: El documento en el que figuran los datos referentes al número, identidad y cargo de los miembros de la tripulación y demás personas enroladas en el buque tanto a la llegada como a la salida.

ñ) Miembro de la tripulación: Toda persona contratada y enrolada efectivamente para desempeñar a bordo cometidos en relación con el funcionamiento o el servicio del buque, y que debe figurar en la Lista de Tripulantes

o) Pasajero: Toda persona que no sea:

El capitán, un miembro de la tripulación u otra persona empleada u ocupada a bordo del buque en cualquier cometido relacionado con las actividades del mismo.

Un niño de menos de un año.

p) Personas ajenas a la tripulación y al pasaje: Las personas embarcadas legalmente y que figuran en la lista de tripulantes como personal ajeno a la tripulación por no ser ni tripulante ni pasajero.

q) Enroles y desenroles: Se entenderá por enrole la formalización administrativa del embarque en un buque de los miembros de la tripulación y/o de las personas ajenas a la tripulación y al pasaje, y por desenrole la formalización administrativa del desembarque.

Artículo 16. Lista de Tripulantes.

La Lista de Tripulantes se ajustará al modelo del anexo II y en ella se consignarán los datos más significativos de los tripulantes del buque como son, entre otros, los de su identidad y cargo desempeñado a bordo.

Los buques que realicen líneas regulares de cabotaje insular y tengan enrolados tripulantes extranjeros deberán presentar, debidamente cumplimentado y acompañando a la Lista Tripulantes, el documento del anexo III.

En el mismo sentido, de conformidad con la definición que de éstos establece la Organización de Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO) el "Observador" forma parte de la dotación normal a bordo del buque. Así se desprende del "Manual de operaciones de un programa de observación", que define dicha figura y sus deberes:

" II. OBSERVADORES DE LA PESQUERIA - TERMINOS DE REFERENCIA

2.1 Base

Los observadores son reclutados en base a su formación y experiencia y pueden ser contratados directamente por un ministerio de pesca o a través de un tercero. Viven y trabajan a bordo de buques nacionales y extranjeros que operan dentro de zonas de exclusiva jurisdicción económica o pesquera nacional. Las campañas individuales de observación tienen una duración normalmente de cinco a doce días en arrastreros no congeladores y hasta de treinta días en grandes buques factoría. Se intentan evitar los períodos más largos, aunque ocasionalmente son necesarios debido a demandas operacionales, ya que la experiencia ha demostrado que la calidad del trabajo disminuye y que la efectividad en la vigilancia decrece con una mayor familiaridad entre el observador y la tripulación

(...)

2.4 Deberes del observador

Las tareas asignadas al observador durante su período a bordo pueden variar de buque a buque, de pesquería a pesquería, y de estación a estación. En la mayoría de casos, no obstante, el observador deberá llevar a cabo algunas o todas las funciones siguientes:

1. mantener una comunicación frecuente con los centros regionales (12 veces por semana) usando el sistema de comunicación del buque,
2. obtener especificaciones y esquemas del arte de arrastre para determinar la actuación del arte de pesca,
3. controlar la pauta global de pesca del buque en relación a la topografía del fondo, concentración de la flota, estrategia de pesca que sigue el capitán, restricciones impuestas por las regulaciones, etc.,

4. detallar las operaciones de proceso del pescado que efectuar el buque con referencia a los tipos de producto, tiempos de congelación, procedimientos de envase y empaquetado, utilización del potencial humano, mecanización, disposición de la planta de proceso, control de calidad, etc.,
5. realizar verificaciones periódicas de los métodos de registro de la captura del buque, tal y como están definidos por las regulaciones,
6. describir el proceso utilizado por el buque, asociado con las faenas de calada y virada del arte de arrastre, concentrándose en el tiempo necesario y en el potencial humano utilizado,
7. muestrear pescado al azar y tomar nota de observaciones científicas similares a las descritas anteriormente,
8. pesar al azar bloques de pescado y/o cajas de pescado de diferentes series y operaciones de proceso,
9. suministrar un informe de la campaña, detallado y por escrito, cubriendo las actividades de trabajo asignadas.

(...)

Por lo que este Tribunal, desestima lo alegado por el contribuyente.

QUINTO.- Considera la recurrente que el valor probatorio del informe de la OLAF es limitado por lo que no puede considerarse probado que los productos importados no fuesen originarios de Ecuador.

De acuerdo con el -->artículo 1 del Reglamento (EURATOM) N° 1074/1999 del Consejo de 25 de mayo de 1999 --> (vigente en el momento de la realización de la investigación) relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), los objetivos y funciones de la citada Oficina son los siguientes:

- "1. A fin de intensificar la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, creada por la Decisión 1999/352/CE, CECA, Euratom de la Comisión (en lo sucesivo denominada "la Oficina") desempeñará las funciones de investigación conferidas a la Comisión por la normativa comunitaria y los acuerdos vigentes en esos ámbitos.
2. La Oficina aportará la asistencia de la Comisión a los Estados miembros para organizar una colaboración estrecha y regular entre sus autoridades competentes, con el fin de coordinar su acción dirigida a proteger contra el fraude los intereses financieros de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. La Oficina contribuirá a la concepción y al desarrollo de los métodos de lucha contra el

fraude, así como a cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

3. En el seno de las instituciones, órganos y organismos creados por los Tratados o sobre la base de los mismos (denominados en lo sucesivo "instituciones, órganos y organismos"), la Oficina efectuará las investigaciones administrativas dirigidas a:

- luchar contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de la Comunidad Europea de la Energía Atómica; (...)"

Por su parte el artículo 9 del citado Reglamento bajo el epígrafe Informe de investigación y medidas subsiguientes establece lo siguiente:

"1. Al término de una investigación efectuada por la Oficina, esta elaborará, bajo la autoridad del Director, un informe que incluirá los hechos comprobados, en su caso el perjuicio financiero, y las conclusiones de la investigación, incluidas las recomendaciones del Director de la Oficina sobre las medidas a adoptar.

2. Dichos informes se elaboraran teniendo en cuenta los requisitos de procedimiento previstos por la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. Los informes así elaborados constituirán elementos de prueba admisibles en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembro en que resulte necesaria su utilización, en los mismos términos y condiciones que los informes administrativos redactados por los inspectores de las Administraciones nacionales. Estarán sujetos a las mismas normas de apreciación que se apliquen a los informes administrativos de los inspectores de las Administraciones nacionales y tendrán un valor idéntico a aquellos."

De los preceptos reproducidos anteriormente resulta que la OLAF es la encargada de la protección de los intereses financieros de la Comunidad, para lo cual está dotada de facultades de investigación que desarrollará de acuerdo con la normativa que rige su funcionamiento y que culminará con la emisión de un informe final en el que se podrán de manifiesto los hechos constatados por aquella.

Al valor probatorio de los informes de la OLAF se ha referido el Tribunal de Justicia en su sentencia -->de 14 de mayo de 1996 (asuntos acumulados C-153/94 (Referencia 12642/1996) --> y C-204/94).

Señala al respecto lo siguiente:

"10 Con su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide fundamentalmente que se dilucide si los Reglamentos nos 2051/74, 3184/74 y 1697/79 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras de un Estado miembro pueden efectuar la recaudación a posteriori de derechos de aduana sobre la importación de mercancías de las islas Feroe basándose en las conclusiones de una comisión de investigación comunitaria, siendo así que tales autoridades,

confiando en los certificados EUR.1 expedidos de buena fe por las autoridades competentes de las islas Feroe, se abstuvieron de recaudar los derechos de aduana en el momento de la importación; que estas últimas autoridades no admiten las conclusiones de la comisión de investigación y mantienen que los certificados son válidos, y que los puntos controvertidos no fueron sometidos al Comité de Origen creado en virtud del Reglamento (CEE) nº 802/68 del Consejo, de 27 de junio de 1968, relativo a la definición común de la noción de origen de las mercancías (DO L 148, p. 1; EE 02/01, p. 5; en lo sucesivo, "Reglamento nº 802/68"), aunque sí le fueran sometidas otras cuestiones suscitadas por la comisión de investigación.

11 Para responder a esta cuestión, es necesario, en primer lugar, recordar las pertinentes disposiciones aplicables del régimen preferencial del que se benefician determinadas mercancías originarias de las islas Feroe.

12 El Reglamento nº 3184/74 dispone que la prueba del carácter originario de los productos se aportará mediante la presentación de un certificado EUR.1 (apartado 1 del artículo 7), expedido por las autoridades competentes de las islas Feroe en el momento de la exportación de las mercancías (apartado 1 del artículo 10). Por otra parte, corresponderá a dichas autoridades adoptar las disposiciones necesarias para la comprobación del origen de las mercancías y para el control de las demás indicaciones contenidas en el certificado (apartado 2 del artículo 22). La expedición del certificado se efectuará por dichas autoridades cuando las mercancías que se van a exportar puedan ser consideradas como productos originarios de las islas Feroe en el sentido del Reglamento (artículo 23).

13 Con objeto de asegurar una correcta aplicación de las normas de origen, los Estados miembros y las islas Feroe se prestarán mutuamente asistencia, por mediación de las respectivas Administraciones aduaneras, para el control de la autenticidad y de la exactitud de los certificados EUR.1 (artículo 16). A petición de las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación, las autoridades competentes de las islas Feroe efectuarán un control a posteriori de los certificados EUR.1, el cual deberá permitir determinar si el certificado EUR.1 puede ser aplicable a las mercancías realmente exportadas y si éstas tienen efectivamente el carácter de productos originarios (artículo 46).

14 Por otra parte, el Reglamento (CEE) nº 1468/81 del Consejo, de 19 de mayo de 1981, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las regulaciones aduanera o agrícola (DO L 144, p. 1; EE 02/08, p. 250; en lo sucesivo, "Reglamento nº 1468/81"), dispone en el apartado 1 de su artículo 15 ter, introducido en su articulado por el Reglamento (CEE) nº 945/87

del Consejo, de 30 de marzo de 1987 (DO L 90, p. 3), que la Comisión podrá proceder a misiones comunitarias de cooperación administrativa y de investigación en países terceros en coordinación y en estrecha cooperación con las autoridades competentes de los Estados miembros.

15 Por último, a tenor del apartado 1 del artículo 2 del Reglamento nº 1697/79 del Consejo, cuando las autoridades competentes de un Estado miembro comprueben que al sujeto pasivo no se le han exigido, en su totalidad o en parte, los derechos de importación que correspondan legalmente por una mercancía declarada en un régimen aduanero, ejercerán una acción de recaudación de los derechos no percibidos.

16 Del conjunto de estas disposiciones se desprende que, si bien el certificado EUR.1 expedido por las autoridades competentes de las islas Feroe constituye el título justificativo del origen feroés de las mercancías, queda abierta, sin embargo, la posibilidad de efectuar controles a posteriori, incluso la de enviar una comisión de investigación comunitaria, a fin de comprobar la exactitud del origen indicado en dicho certificado. Según ha declarado el Tribunal de Justicia en la sentencia de 7 de diciembre de 1993, Huygen y otros (C-12/92, Rec. p. I-6381), apartados 17 y 18, cuando un control a posteriori no permite confirmar el origen de la mercancía que se indica en el certificado EUR.1, procede llegar a la conclusión de que es de origen desconocido y de que, por consiguiente, se concedieron indebidamente el certificado EUR.1 y el arancel preferencial. Las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación deberán proceder entonces, en principio, a la recaudación a posteriori de los derechos de aduana que no se recaudaron en el momento de la importación.

(...)

35 En virtud de las razones precedentes, se debe responder a la segunda cuestión que los Reglamentos nos 2051/74, 3184/74 y 1697/79 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras de un Estado miembro pueden efectuar la recaudación a posteriori de derechos de aduana sobre la importación de mercancías de las islas Feroe basándose en las conclusiones de una comisión de investigación comunitaria, aunque tales autoridades, confiando en los certificados EUR.1 expedidos de buena fe por las autoridades competentes de las islas Feroe, no hayan recaudado los derechos de aduana en el momento de la importación, aunque estas últimas rechacen las conclusiones de la comisión de investigación en la medida en que éstas versan sobre la interpretación de la normativa aduanera comunitaria objeto de debate y mantengan que los certificados son válidos, y aunque los puntos controvertidos no hayan sido sometidos al Comité de Origen creado en virtud del Reglamento (CEE) nº 802/68."

De lo señalado por el Tribunal de Justicia se deriva que *los informes de la OLAF hacen prueba de los hechos que motivan su formalización y pueden ser utilizados por las Administraciones Nacionales para la contracción a posteriori de la deuda aduanera.*

En el mismo sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2013 del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso-Administrativo sección segunda, recurso de casación 5564/2011 (Referencia 206643/2013):

PRIMERO.-

Con fecha 2 de Diciembre de 2008 se iniciaron las actuaciones de comprobación ante Cuñado S.A. En fecha 5 de Febrero de 2009, se constituyó la Inspección en Cuñado S.A. al objeto de comprobar el concepto tributario Derechos Antidumping en relación con las importaciones efectuadas por la empresa en el ejercicio 2006 formalizándose al efecto Acta de disconformidad A02/71528941, en la que, entre otros extremos, se hizo constar por los Inspectores actuarios que la sociedad española importó con DUA 0811-6-333814 accesorios de tubería de acero al carbono clasificados en la partida 73079311 y declarados como originarios de la India, presentando a estos efectos, en el momento de producirse el despacho aduanero, certificado en el que se acreditaba el origen India de la mercancía, en razón a lo cual, se practicó la liquidación aplicando los regímenes y tipos correspondientes el origen declarado de la mercancía. Que ello no obstante, en investigaciones realizadas por la Oficina Europea Anti-Fraude (OLAF) de la Comisión Europea llevadas a cabo en colaboración con las propias autoridades de la India durante junio/julio de 2008, se había comprobado que dicho certificado de origen no era válido. Asimismo, las comprobaciones e investigaciones realizadas permitían llegar a la conclusión que el origen real de la mercancía era la República Popular China. A la vista de ello entendieron los inspectores actuarios que, ante los hechos expuestos, resultaba procedente la aplicación a la mercancía importada de los Derechos Antidumping establecidos en el Reglamento (CE) 964/2003 del Consejo, de 2 de junio de 2003, para los accesorios de tubería clasificados en los Códigos NC ex 73079311 y ex 73079319. En consecuencia se proponía por la Inspección la siguiente liquidación de carácter provisional: Cuota Derechos Antidumping, 177.345,97 euros; Intereses de Demora, 31.729,14 euros; Total deuda tributaria, 209.075,11 euros.

(...)

4. Por su parte el -->artículo 9 del Reglamento (CE) 1073/1999 -->, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude atribuye la condición de elemento de prueba admisible en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembro donde resulte necesaria su utilización, en los mismos términos y condiciones que los informes administrativos redactados por las autoridades nacionales, estando

sujetos a las mismas normas de apreciación y teniendo un valor idéntico a los informes administrativos de las administraciones nacionales, por lo que el informe en el que se recogen las investigaciones llevadas a cabo por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude en colaboración con los Estados miembros afectados y las autoridades de la India tiene valor jurídico de prueba suficiente. A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de mayo de 1996 ratifica la validez de los informes de investigación de la Comisión manifestando en el apartado 35 de la Motivación de la sentencia que "(...) las autoridades aduaneras de un Estado miembro pueden efectuar la recaudación a posteriori de derechos de aduana sobre la importación de mercancías en las islas Feroe basándose en las conclusiones de una comisión de investigación comunitaria(...)", pronunciándose en los mismos términos en el apartado primero de referido a las cuestiones planteadas. De ahí la procedencia de la liquidación por Derechos Antidumping."

En este sentido, se pronuncia así mismo, el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su reciente sentencia de 4 de junio de 2019, recurso de casación 5250/2017 (Referencia 71875/2019), (el subrayado es nuestro):

OCTAVO.- Unas consideraciones previas sobre las ideas principales que han de tomarse en consideración para decidir las cuestiones suscitadas en el actual recurso de casación.

1.- Las ideas principales a considerar.

Conciernen a (I) la significación que tiene el arancel exterior común; (II) las modalidades que pueden adoptar los sistemas preferenciales aplicables a dicho arancel; (III) el papel que respecto de su liquidación corresponde a las autoridades aduaneras de los Estados miembros; y (IV) las funciones que corresponden a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, así como el valor que ha de atribuirse al resultado de sus investigaciones.

(...)

Finalmente, sobre Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), debe destacarse que le corresponde la investigación de toda actuación irregular, exterior o interior, que perjudique los intereses financieros de la Unión Europea; y que el resultado de sus investigaciones puede servir de base a la actuación que han de desarrollar otros órganos de la Unión Europea, entre otros, la Administración aduanera de los Estados miembros cuando liquida y exige el arancel exterior común.

(...)

DÉCIMO PRIMERO.- Sobre el procedimiento seguido por la Administración Aduanera española y el esclarecimiento de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo.

(...)

Se giraron las liquidaciones en las que se recoge una relación de hechos desarrollados en la Misión conjunta El Salvador/UE de cooperación administrativa a la compañía CALVO PESCA El Salvador, a partir de las declaraciones de oficiales autorizados de la compañía, por documentos proporcionados por CENTREX, por la Dirección General de Aduanas y por el Ministerio de Agricultura y Ganadería, y el resultado de los informes, poniendo en evidencia las irregularidades habidas; se deja constancia de la competencia de la OLAF para actuar y se hace referencia en concreto a los arts. 12 y 21.2 del Reglamento 515/97 del Consejo para poner en evidencia que los datos obtenidos por las misiones comunitarias pueden ser utilizados como elementos de pruebas por las autoridades aduaneras, y tanto en los procedimientos administrativos como en los judiciales.

(...)

Ya se ha dejado constancia anteriormente como trata la cuestión la sentencia del TGUE, que aunque nada dice expresamente, implícitamente considera cumplimentado el procedimiento del art. 94.6, a pesar de que como ha resultado acreditado, sin duda, el país exportador, si bien participó en la investigación a instancia de la OLAF, en modo alguno fue el que tramitó dicho procedimiento a pesar de los términos -en principio inequívocos- del art. 94.6, "el país de exportación beneficiario, por propia iniciativa o a petición de la Comunidad, llevará a cabo la oportuna investigación o adoptará disposiciones para que ésta se realice con la debida urgencia, con el fin de descubrir y prevenir tales transgresiones".

En la misma línea se mueve la sentencia impugnada, que alude a que "conforme al art. 94.6 de las DACAS, el procedimiento desarrollado por parte de la Comisión Europea en la misión de investigación internacional no se precisaba de dicha autorización del Estado exportador", con referencia a varias sentencias del TJUE, en la que se admiten "la posibilidad de liquidar derechos de importación como consecuencia de los resultados de una misión de investigación en un tercer país".

Sin embargo, es de hacer notar que en las sentencias que cita la Audiencia Nacional si bien se pronuncian en el sentido que señala y en definitiva de que aún a pesar de que el país de exportación no esté conforme con el resultado de la investigación y considere válidos los certificados que otorgan la preferencia, ningún inconveniente existe para proceder a la liquidación en base a los informes de la OLAF, que consideraron que existían irregularidades en los mismos, se diferencian del caso que nos ocupa en que en todas las sentencias

referidas el país exportador sí llevó a cabo el procedimiento de comprobación, sin que sus conclusiones vinculara al país miembro importador que podía proceder a liquidar sobre la prueba aportada por los informes de la misión de investigación."

Dicho valor probatorio de los informes de la OLAF también se ha adoptado por los tribunales de justicia. Así la Audiencia Nacional, entre otras, en su sentencia de fecha 7 de diciembre de 2010 (rec.317/2009) o en su sentencia de fecha 4 de marzo de 2015 (rec.378/2013).

Este es asimismo, el criterio seguido por este Tribunal en diversas resoluciones tales como la dictada en fecha 2 de noviembre de 2012 (R.G. 1172/2010), la dictada en fecha 20 de junio de 2013 (R.G. 3827/2010) o la dictada en fecha 23 de enero de 2014 (R.G 1026/2011 y R.G 1027/2011)

Por lo tanto, este Tribunal considera que los informes expedidos por la OLAF tras la realización de sus actuaciones de investigación hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, por lo que se desestiman las alegaciones del recurrente.

SEXTO.- La recurrente alega que no procede la recaudación a posteriori efectuada, al considerarla contraria a lo dispuesto en el artículo 220 del Código Aduanero Comunitario.

La contracción de la deuda aduanera se encuentra regulada en el citado artículo, que dispone:

"1. Cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor (contracción a posteriori). El plazo citado podrá ampliarse de conformidad con el artículo 219.

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

a) la decisión inicial de no contraer los derechos o de hacerlo a un nivel inferior al importe legalmente adeudado se haya adoptado sobre la base de disposiciones de carácter general posteriormente invalidadas por resolución judicial;

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

Cuando el estatuto preferencial de una mercancía se establezca sobre la base de un sistema de cooperación administrativa en el que participen las autoridades de un tercer país, se considerará que la expedición por dichas autoridades de un certificado que resulte incorrecto constituye un error que no podía ser descubierto, en el sentido del párrafo primero.

No obstante, la expedición de un certificado incorrecto no constituirá un error cuando el certificado se base en una versión de los hechos incorrecta facilitada por el exportador, salvo en el caso en que resulte evidente que las autoridades de expedición del certificado estaban enteradas, o hubieran debido estar enteradas, de que las mercancías no podían acogerse a un trato preferencial.

La buena fe del deudor podrá invocarse cuando este pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial.

El deudor no podrá sin embargo invocar la buena fe cuando la Comisión Europea haya publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario.

c) las disposiciones adoptadas según el procedimiento del Comité dispensen a las autoridades aduaneras de la contracción a posteriori de los importes de derechos que sean inferiores a un importe determinado."

Así mismo, de acuerdo con el artículo 221 del CAC:

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

Además, debemos considerar, lo establecido en los artículos 869 a 871 de las DACAC, que desarrollan la regulación de la contracción a posteriori de la deuda aduanera:

Artículo 869:

"Las autoridades aduaneras decidirán por sí mismas no contraer a posteriori los derechos que no se hayan percibido:

a) en caso de que se haya aplicado un tratamiento arancelario preferencial en el marco de un contingente arancelario, de un límite máximo arancelario o de otro régimen, una vez suprimido el beneficio de dicho tratamiento al admitirse la declaración de aduana, sin que, en el momento de procederse al levante de las mercancías, este tratamiento preferencial haya sido objeto de una publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas o, en su defecto, de una información adecuada en el Estado miembro correspondiente, siempre que el deudor haya actuado de buena fe y observado todas las disposiciones previstas por la normativa vigente con respecto a su declaración de aduana;

b) en caso de que estimen que se cumplen todas las condiciones contempladas en la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, excepto en los casos en que el expediente deba remitirse a la

Comisión de acuerdo con el artículo 871; no obstante, cuando sea aplicable el segundo guión del apartado 2 del artículo 871, las autoridades aduaneras no podrán adoptar una decisión que permita no contraer a posteriori los derechos en cuestión salvo al término del procedimiento ya iniciado de conformidad con los artículos 871 a 876.

Siempre que se presente una solicitud de devolución o de condonación en virtud del artículo 236 del código en relación con la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, la letra b) del primer párrafo y los artículos 871 a 876 se aplicarán *mutatis mutandis*.

Los Estados miembros se prestarán asistencia mutua para la aplicación de los párrafos anteriores, en particular, cuando se trate de un error de las autoridades aduaneras de un Estado miembro distinto de aquel al que compete tomar la decisión".

Artículo 870:

"1. Cada Estado miembro tendrá a disposición de la Comisión la lista de los casos en que se haya aplicado: lo dispuesto en la letra a) del artículo 869, lo dispuesto en el artículo 236 del código en relación con la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, cuando no se requiera la comunicación mencionada en el apartado 2 del presente artículo, lo dispuesto en la letra b) del artículo 869, cuando no se requiera la comunicación mencionada en el apartado 2 del presente artículo.

2. Cada Estado miembro comunicará a la Comisión la lista de los casos, expuestos someramente, en los que se haya aplicado lo dispuesto en el artículo 236 del código en relación con la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código o bien lo dispuesto en la letra b) del artículo 869, siempre que el importe no abonado por un operador como consecuencia de un mismo error y correspondiente, en su caso, a diversas operaciones de importación o exportación, sea superior a 50 000 euros. Esta comunicación se efectuará a lo largo del primer y tercer trimestre de cada año respecto de todos los casos en que se haya decidido, la no contracción a posteriori de los derechos durante el semestre anterior ."

Artículo 871:

"1. La autoridad aduanera transmitirá el caso a la Comisión para que se resuelva de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 cuando estime que se reúnen las condiciones de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 y: considere que la Comisión cometió un error en el sentido de la letra b del apartado 2 del artículo 220 del código, o las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación comunitaria efectuada en virtud de las disposiciones del Reglamento (CE) nº 515/97 del Consejo, de 13 marzo 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión

con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, o efectuada sobre la base de cualquier otra disposición comunitaria o acuerdo celebrado por la Comunidad con determinados países o grupos de países, en los que esté prevista la posibilidad de proceder a tales investigaciones comunitarias, o el importe no abonado por un operador como consecuencia de un mismo error y que se refiera, en su caso, a varias operaciones de importación o exportación, sea superior o igual a 500 000 euros.

2. No se procederá a la transmisión prevista en el apartado 1 cuando: la Comisión ya haya adoptado una decisión de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 sobre un caso en que se presentaba elementos de hecho y de derecho comparables, ya se haya remitido a la Comisión algún caso en que se presentaban elementos de hecho y de derecho comparables.

3. El expediente remitido a la Comisión deberá contener todos los elementos necesarios para un examen completo del caso. Deberá incluir una evaluación detallada del comportamiento del operador interesado, en particular, de su experiencia profesional, su buena fe y la diligencia de la que dio prueba. Esta evaluación irá acompañada de todos los elementos que puedan contribuir a demostrar que el operador actuó de buena fe. Además, el expediente comprenderá una declaración, firmada por la persona interesada en el caso que vaya a presentarse a la Comisión, en la que certifique que ha tenido conocimiento del expediente, e indique, o bien que no tiene nada que añadir, o bien cualquier elemento adicional cuya inclusión en el expediente considere importante.

4. La Comisión acusará inmediatamente recibo de este expediente al Estado miembro interesado.

5. Cuando las informaciones comunicadas por el Estado miembro resulten insuficientes para permitirle resolver con pleno conocimiento de causa sobre el caso que se le ha remitido, la Comisión podrá pedir a éste o a cualquier otro Estado miembro que le facilite información complementaria.

6. Cuando se de una de las situaciones siguientes, la Comisión devolverá el expediente a la autoridad aduanera y se considerará no iniciado el procedimiento contemplado en los artículos 872 a 876: el expediente revela que existe un desacuerdo entre la autoridad aduanera que transmitió el expediente y la persona que firmó la declaración citada en el apartado 3 en cuanto a la presentación de los hechos, el expediente está claramente incompleto, ya que no contiene ningún elemento que pueda justificar su examen por la Comisión, no debe procederse a la transmisión del expediente de acuerdo con los apartados 1 y 2, la existencia de la deuda aduanera no queda establecida, durante el examen del expediente, la autoridad aduanera transmitió a la Comisión nuevos elementos relativos al mismo, de tal naturaleza que pueden modificar sustancialmente los hechos contenidos en el expediente o su valoración jurídica.

La Comisión comunicará a los Estados miembros una copia del expediente contemplado en el apartado 3 del artículo 871 dentro de los quince días siguientes a la fecha de recepción del mismo.

El examen de este expediente figurará cuanto antes en el orden del día de una reunión del grupo de expertos, contemplado en el artículo 873".

De conformidad con los artículos 220 y 221 del CAC, antes indicados, se obliga, por un lado a la contracción de la deuda una vez determinados el importe de esta y determinado el deudor y por otro lado se obliga a la comunicación al deudor de dicha deuda.

No obstante existe una excepción a la obligación de contracción de la deuda aduanera, para aquellos supuestos en los que resulte de aplicación alguna de las causas de no contracción a posteriori establecidas en el apartado 2 del artículo 220 CAC, salvo que concurra el supuesto contenido en el apartado b:

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

Cuando el estatuto preferencial de una mercancía se establezca sobre la base de un sistema de cooperación administrativa en el que participen las autoridades de un tercer país, se considerará que la expedición por dichas autoridades de un certificado que resulte incorrecto constituye un error que no podía ser descubierto, en el sentido del párrafo primero.

No obstante, la expedición de un certificado incorrecto no constituirá un error cuando el certificado se base en una versión de los hechos incorrecta facilitada por el exportador, salvo en el caso en que resulte evidente que las autoridades de expedición del certificado estaban enteradas, o hubieran debido estar enteradas, de que las mercancías no podían acogerse a un trato preferencial.

La buena fe del deudor podrá invocarse cuando este pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial.

El deudor no podrá sin embargo invocar la buena fe cuando la Comisión Europea haya publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario."

Queda acreditado en el expediente, que tuvo lugar una investigación comunitaria de la OLAF en El Salvador por lo que, conforme a lo señalado en los artículos anteriores, la autoridad nacional debe proceder a la contracción a posteriori de la deuda aduanera correspondiente y en su caso, remitir el

expediente a la Comisión cuando considere que concurren todas las condiciones contempladas en la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del CAC.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la citada sentencia -->de 14 de mayo de 1996, asuntos acumulados C-153/94 (Referencia 12642/1996) --> y C-204/94, Faroe Seafood Ltd.

"72. La quinta cuestión del órgano jurisdiccional nacional versa sobre la interpretación del párrafo primero del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento nº 1697/79, así como de las disposiciones que para su aplicación adoptó el Reglamento nO 2164/91.

El apartado 2 del artículo 5 dispone lo siguiente:

"Las autoridades competentes podrán abstenerse de efectuar la recaudación a posteriori de los derechos de importación (..) que no hubieran sido percibidos como consecuencia de un error de las mismas autoridades competentes que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, hubiera actuado de buena fe y hubiera observado todas las disposiciones establecidas por la regulación en vigor en relación con su declaración en aduana".

73 Esta cuestión engloba tres partes que es preciso tratar sucesivamente. Sobre la primera parte de la quinta cuestión.

74 En la primera parte de la quinta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide en lo esencial que se dilucide si las autoridades competentes del Estado miembro de importación están obligadas, antes de girar liquidaciones sobre el pago a posteriori de derechos de aduana, a pronunciarse sobre la posibilidad de abstenerse de efectuar la recaudación en virtud del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento nº 1697/79.

75 A este respecto, basta con hacer constar que la normativa de que se trata no contiene disposición alguna de la que pueda inferirse tal obligación.

76 Procede, pues, responder a la primera parte de la quinta cuestión que las autoridades competentes del Estado miembro de importación no están obligadas, antes de girar liquidaciones sobre el pago a posteriori de derechos de aduana, a pronunciarse sobre la posibilidad de abstenerse de efectuar la recaudación en virtud del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento nO 1697/79".

En este mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de junio de 2019, recurso de casación 5250/2017 (Referencia 71875/2019), (el subrayado es nuestro):

SÉPTIMO.- Alcance y consecuencias de los pronunciamientos de los órganos y Tribunal europeos.

Resulta pacífico que en el supuesto que enjuiciamos, al mediar una investigación comunitaria por la OLAF en El Salvador, la autoridad nacional no es competente para potestativamente no contraer a posteriori los derechos que no se hayan percibido, sino que le incumbe y le viene impuesto dicho deber, debiendo remitir el expediente a la Comisión cuando entienda que se cumplen todas las condiciones que previene el art. 220.2 del CAC, esto es la condonación o devolución a posteriori. En dicho sentido sentencia del TJUE en asuntos acumulados C-153/94 y C-204/94 .

En definitiva, las autoridades españolas estaban obligadas a realizar la contracción a posteriori al mediar una investigación comunitaria de la OLAF.

(...)

NOVENO.- (...)

Como ya se ha indicado conforme a la normativa aduanera de la UE vista, cuando interviene la OLAF las autoridades aduaneras nacionales no están facultadas por sí mismas para decidir la contracción a posteriori, y la condonación, en su caso, es una atribución competencial que le corresponde a la Comisión, cuya Decisión ha sido ratificada por el TGUE. Recordemos que el art. 871 de las DAC expresamente establece que "la autoridad aduanera transmitirá el caso a la Comisión para que se resuelva de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 cuando estime que se reúnen las condiciones de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 y:... las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación comunitaria efectuada en virtud de las disposiciones del Reglamento (CE) nº 515/97, del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria...".

(...)

DÉCIMO.- (...)

Al intervenir la autoridad aduanera española, una vez recibidos los informes de la OLAF, se inicia un procedimiento -tantos como liquidaciones nos ocupan- para regularizar la situación tributaria de la recurrente, y a la propuesta de resolución se produce la contracción a posteriori -a la que no cabía sustraerse- y a continuación la liquidación.

(...)

DÉCIMOPRIMERO.- (...)

Recordemos, como ya se ha hecho mención en otros pasajes de esa sentencia, que las autoridades aduaneras españolas venían obligadas a la contracción a posteriori por haber intervenido la OLAF, lo que conlleva indisociablemente que quede cuestionado o al menos existan dudas del origen de las mercancías, no correspondiéndole a las autoridades aduaneras españolas más que la remisión del expediente a la Comisión para que se pronunciara, en su caso, sobre la condonación a posteriori, sin entrar a resolver las citadas dudas -deben limitarse a la contracción a posteriori siguiendo el procedimiento para liquidar adecuado, tema central sobre el que más adelante volveremos-, debiéndose resaltar que en estos casos los informes de la OLAF pueden servir de medio de prueba para hacer la contracción a posteriori (Reglamento 515/97); y la declaración de validez de los certificados FORM A, no puede menoscabar el objetivo del control a posteriori, consistente en verificar ulteriormente la exactitud del origen de la mercancía indicado en el certificado de origen modelo A; e incumbe al deudor la carga de la prueba de que el certificado de origen se ha basado en una versión de los hechos correcta facilitada por el exportador."

Por todo ello, para aquellos supuestos en los que concurra una investigación comunitaria, las autoridades aduaneras deben inicialmente contraer y comunicar el importe de la deuda con independencia de que se consideren cumplidas las condiciones para su no contracción.

No obstante, cuando dichas autoridades consideren que concurren todos los supuestos previstos en la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del CAC, deberán remitir el expediente a la Comisión, correspondiéndole a este órgano supranacional, la decisión final sobre la condenación de derechos.

Por lo tanto, *la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia, es correcta y no procede su anulación, ya que de conformidad con los preceptos anteriores, estaba obligada a realizar la contracción a posteriori de la deuda aduanera, al concurrir una investigación comunitaria de la OLAF que así lo determinaba.*

Por lo que este Tribunal desestima la alegación del recurrente.

SÉPTIMO.- Por otra parte, alega la recurrente que no se ha comprobado validez de los certificados de origen.

De acuerdo con el artículo 94 del Reglamento 2454/1993:

"1. La comprobación a posteriori de los certificados modelo A y de las declaraciones en factura se efectuará por sondeo o cada vez que las autoridades aduaneras de la Comunidad alberguen dudas fundadas acerca de la autenticidad del documento, del carácter originario de los productos de que se trate o de la observancia de los demás requisitos previstos en la presente sección.

2. A efectos de la aplicación del apartado 1, las autoridades aduaneras de la Comunidad devolverán el certificado de origen modelo A y la factura, si se ha presentado, la declaración en factura, o una copia de estos documentos, a las autoridades gubernativas competentes del país de exportación beneficiario, indicando, en su caso, los motivos de fondo y de forma que justifiquen una investigación.

Todos los documentos y la información obtenida que sugiera que los datos recogidos en la prueba del origen son incorrectos deberán acompañar a la solicitud de control a posteriori.

Si dichas autoridades decidieran suspender la concesión de las preferencias arancelarias a que se refiere el artículo 67, a la espera de los resultados de la comprobación, se ofrecerá al importador el levante de las mercancías condicionado a cualesquiera medidas precautorias que consideren necesarias.

3. Cuando se solicite una comprobación a posteriori en virtud de lo dispuesto en el apartado 1, el plazo para efectuar dicha comprobación y comunicar sus resultados a las autoridades aduaneras de la Comunidad será de seis meses como máximo. Estos resultados deberán permitir determinar si la prueba del origen corresponde a los productos realmente exportados y si éstos pueden ser considerados originarios del país beneficiario o de la Comunidad.

4. En cuanto a los certificados de origen modelo A expedidos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91, la respuesta incluirá el envío de una de la(s) copia(s) del certificado o certificados de circulación de mercancías EUR.1 o, en su caso, de la(s) declaración(es) en factura, tomados en consideración.

5. En caso de que existan dudas fundadas y en ausencia de respuesta en el plazo de seis meses previsto en el apartado 3, o si la respuesta no contiene información suficiente para determinar la autenticidad documento en cuestión o el origen real de los productos, se enviará una segunda comunicación a las autoridades competentes. Si, después de esta segunda comunicación, los resultados de la comprobación no llegan en el plazo de cuatro meses a conocimiento de las autoridades que los hayan solicitado o si dichos resultados no permiten determinar la autenticidad del documento en cuestión o el origen real de los productos, dichas autoridades denegarán, salvo en circunstancias excepcionales, todo beneficio de las medidas arancelarias preferenciales.

Lo dispuesto en el párrafo primero se aplicará entre los países del mismo grupo regional a efectos de la comprobación a posteriori de los certificados de origen modelo A expedidos con arreglo a lo dispuesto en la presente sección.

6. Cuando el procedimiento de comprobación o cualquier otra información disponible parezca indicar una trasgresión de las disposiciones de la presente sección, el país de exportación beneficiario, por propia iniciativa o a petición de la Comunidad, llevará a cabo la oportuna investigación o adoptará

disposiciones para que ésta se realice con la debida urgencia, con el fin de descubrir y prevenir tales trasgresiones.

La Comunidad podrá, con este fin, participar en esta investigación.

7. A efectos de la comprobación a posteriori de los certificados de origen modelo A, las autoridades gubernativas competentes del país de exportación beneficiario deberán conservar al menos durante tres años las copias de los certificados y, en su caso, los documentos de exportación correspondientes."

Del precepto reproducido se deriva, como ya se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en su resolución 00/07346/2013, de 16 de marzo de 2017, que la comprobación del origen de las mercancías podrá realizarse o bien siguiendo el procedimiento previsto en los apartados 1 a 5 del citado artículo 94 o bien mediante el inicio de un proceso de investigación basado en cualquier información que parezca indicar la existencia de una trasgresión en las disposiciones de origen de acuerdo con lo dispuesto en su apartado 6.

Los procesos de investigación a los que se refiere el apartado 6 del artículo 94 de las DACAC pueden ser realizados por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) creada mediante la Decisión 1999/352/CE, CECA, Euratom, de la Comisión, de 28 de abril de 1999.

A tenor del artículo 2, apartado 1, párrafos segundo y tercero, de dicha Decisión:

"La (OLAF) se encargará de efectuar investigaciones administrativas internas cuya finalidad será:

a) luchar contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de las Comunidades;

b) indagar los hechos graves, ligados al desempeño de actividades profesionales, potencialmente constitutivos de un incumplimiento de las obligaciones de los funcionarios y agentes de las Comunidades, que puedan dar lugar a diligencias disciplinarias y, en su caso, penales o un incumplimiento de las obligaciones análogas de los miembros de las instituciones y órganos, de los directivos de los organismos o de los miembros del personal de las instituciones, órganos y organismos no sometidos al Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas o al régimen aplicable a otros agentes de las mismas."

La (OLAF) ejercerá las correspondientes competencias de la Comisión, según vienen definidas por las disposiciones establecidas dentro del marco, los límites y las condiciones fijados por los Tratados."

El Reglamento (EURATOM) num. 1074/1999, de la misma fecha, relativos a las investigaciones efectuadas por la OLAF, atribuyen a esta Oficina, en su artículo 3, la competencia para efectuar

controles y verificaciones previstos por el apartado 1 del art. 9 del Reglamento num. 2988/95 y por las normativas sectoriales contempladas en el apartado 2 del art. 9 del citado Reglamento, en los Estados miembros y, de conformidad con los acuerdos de cooperación vigentes, en los terceros países. Establece el citado artículo 9:

"La Oficina ejercerá las competencias conferidas a la Comisión por el Reglamento (Euratom, CE) nº 2185/96 para efectuar controles y verificaciones in situ en los Estados miembros y, de conformidad con los acuerdos de cooperación vigentes, en los terceros países.

En el marco de sus funciones de investigación, la Oficina efectuará los controles y verificaciones previstos por el apartado 1 del -->art. 9 del Reglamento (CE, Euratom) nº 2988/95 --> y por las normativas sectoriales contempladas en el apartado 2 del art. 9 del citado Reglamento, en los Estados miembros y, de conformidad con los acuerdos de cooperación vigentes, en los terceros países."

En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2019, recurso de casación 5250/2017 (Referencia 71875/2019):

SEXTO.- Bases y límites del presente enjuiciamiento.

(...)

Es importante señalar, por lo que luego se dirá, que si bien corresponde a las autoridades del país exportador comprobar la autenticidad de los certificados de origen preferencial, la carga de la prueba del origen de la mercancía importada incumbe al deudor, arts. 61 CAU y 26 CAC, sin que las autoridades del país importador miembro de la Unión Europea estén vinculadas por la prueba de origen presentada, ni por la respuesta de las autoridades del país de exportación cuando dicha respuesta no incluya información suficiente para determina el origen real de los productos, de suerte que, como enseña una constante jurisprudencia, por todas Caso Lagura -hecha valer por el Sr. Abogado del Estado-, cuando en un control a posteriori no se pueda confirmar el origen de las mercancías, procede concluir que su origen es desconocido y que por tanto se ha concedido indebidamente el arancel preferencial, y ello aún cuando las mercancías hayan sido importadas de buena fe, pues, apartado 40 de la citada sentencia, un agente económico diligente y conocedor de la normativa, al evaluar las ventajas del comercio de mercancías que pueden beneficiarse de preferencias arancelarias, debe también tener en cuenta los riesgos inherentes al mercado objeto de prospección y aceptarlos como parte de los inconvenientes habituales de ese comercio; constituyendo la liquidación y recaudación a posteriori uno de los posibles riesgos que debe asumir un importador.

(...)

DÉCIMO PRIMERA.- Sobre el procedimiento seguido por la Administración Aduanera española y el esclarecimiento de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo.

(...)

Se debe significar que al respecto se pronunció el TGUE, recordando la regulación y procedimientos de la comprobación a posteriori de los certificados FORM A, sin que se opusiera reparo alguno a las actuaciones seguidas por la OLAF; si bien, también, ha de admitirse que de la lectura de estos pasajes de la sentencia sobre este particular no queda claro el alcance que le otorga el Tribunal al citado art. 94.6 ni sus consecuencias en atención a las particulares circunstancias, puesto que, si bien, del tenor literal del citado precepto parece desprenderse que la comprobación de la validez de los certificados FORM A que prevé, mediante la investigación o adopción de disposiciones para descubrir y prevenir posibles transgresiones, debe llevarse a cabo por el país exportador a su iniciativa o a petición de la Comunidad, reservándole a esta participar en la investigación, sin embargo como consta en el informe del Banco Central de Reserva de El Salvador, de 27 de diciembre de 2010, que, a la solicitud de la OLAF para que invalidara los certificados de origen FORM A por no cumplir los requisitos establecidos en el SPG, se negó al no haber seguido la OLAF el procedimiento establecido en los números 1 a 6 del art. 94 del Reglamento 2454/93, y más concretamente señala las autoridades salvadoreñas que "A este respecto, es oportuno mencionar que no se recibieron consultas previas por parte de ninguna autoridad aduanera de la CE ni se remitieron los certificados FORM A y facturas que motivaron la duda de las autoridades europeas; tampoco se expusieron los motivos de fondo y de forma que justificaran la investigación", para hacer alusión también al trámite previsto en el apartado 6, "Además la OLAF contravino lo previsto en el art. 94 numeral 6, ya que el Gobierno de El Salvador por medio de CENTREX es la autoridad competente para llevar a cabo la investigación para verificar el origen, previa solicitud de la autoridad europea. Sin embargo, fue la OLAF quien llevó la investigación definiendo los aspectos a verificar, saltándose el procedimiento que establece el referido Artículo", y expresamente se afirma que no se encuentran elementos suficientes para proceder a la anulación de los certificados FORM A.

(...)

1.c) Tratamiento del art. 94.6 en la resolución del TEAC.

La resolución del TEAC, en cuanto al procedimiento de comprobación a posteriori, art. 94 de las DACAS, reproduce el precepto, distingue entre dos mecanismos de cooperación administrativa para la comprobación a posteriori y señala que se ha seguido el previsto en el apartado 6, siendo ambos válidos y pudiendo seguir cualquiera de los dos, siendo absurdo seguir el procedimiento previsto en los números 1 a 5 cuando ya una investigación ha identificado posibles irregularidades; dando por

supuesto que se ha seguido el procedimiento del art. 94.6, sin entrar en otras consideraciones, y en concreto sin entrar en la denuncia de no haberse seguido procedimiento alguno pues el CENTREX se limitó sólo a participar no a llevar a cabo el procedimiento, aún cuando en la propia resolución se hace mención al informe del CENTREX negando haberse tramitado el citado procedimiento, señalando varios pronunciamientos judiciales que confirman la validez de las liquidaciones realizadas en base a los informes de la OLAF y que no existe infracción del procedimiento del art. 94 de las DACAC al aplicar directamente las conclusiones de la misión de investigación sin seguir el procedimiento de comprobación de los certificados y del cumplimiento de origen establecido en los apartados 1 a 5 del citado artículo, con cita de las sentencias del TJUE de 15 de diciembre de 2011, asunto C-409/10 (Referencia 235616/2011), y -->14 de mayo de 1996, asuntos acumulados C-153/94 (Referencia 12642/1996) --> y C-204/94 .

1.d) El análisis del art. 94.6 en la sentencia impugnada.

Ya se ha dejado constancia anteriormente como trata la cuestión la sentencia del TGUE, que aunque nada dice expresamente, implícitamente considera cumplimentado el procedimiento del art. 94.6, a pesar de que como ha resultado acreditado, sin duda, el país exportador, si bien participó en la investigación a instancia de la OLAF, en modo alguno fue el que tramitó dicho procedimiento a pesar de los términos -en principio inequívocos- del art. 94.6, "el país de exportación beneficiario, por propia iniciativa o a petición de la Comunidad, llevará a cabo la oportuna investigación o adoptará disposiciones para que ésta se realice con la debida urgencia, con el fin de descubrir y prevenir tales transgresiones".

En la misma línea se mueve la sentencia impugnada, que alude a que "conforme al art. 94.6 de las DACAS, el procedimiento desarrollado por parte de la Comisión Europea en la misión de investigación internacional no se precisaba de dicha autorización del Estado exportador", con referencia a varias sentencias del TJUE, en la que se admiten "la posibilidad de liquidar derechos de importación como consecuencia de los resultados de una misión de investigación en un tercer país".

Sin embargo, es de hacer notar que en las sentencias que cita la Audiencia Nacional si bien se pronuncian en el sentido que señala y en definitiva de que aún a pesar de que el país de exportación no esté conforme con el resultado de la investigación y considere válidos los certificados que otorgan la preferencia, ningún inconveniente existe para proceder a la liquidación en base a los informes de la OLAF, que consideraron que existían irregularidades en los mismos, se diferencian del caso que nos ocupa en que en todas las sentencias referidas el país exportador sí llevó a cabo el procedimiento de comprobación, sin que sus conclusiones vinculara al país miembro importador que podía proceder a liquidar sobre la prueba aportada por los informes de la misión de investigación.

1.e) Incumplimiento del procedimiento del artº 94.6. Las dudas sobre las consecuencias jurídicas.

Centrado en los procedimientos seguidos en el ámbito nacional -ya antes hemos delimitado el alcance y consecuencias de los pronunciamientos de la Comisión y del TGUE-, a pesar de los términos recogidos en las liquidaciones impugnadas, la resolución del TEAC y la sentencia de instancia impugnada, lo cierto es que a diferencia de los casos citados por la Audiencia Nacional, en el que nos ocupa, como se ha puesto de manifiesto, el país exportador, El Salvador, no ha llevado a cabo el procedimiento del art. 94.6. Lo cual hace surgir la duda de que si para la validez de la comprobación a posteriori de los certificados FORM A, era necesario o no que se lleve a cabo por el país exportador o debe entenderse cumplimentado por la investigación de la OLAF en la que participa, sólo, el país exportador; en definitiva, si al no llevarla a cabo el país exportador los certificados FORM A mantenían su validez en cuanto prueba de origen de las mercancías.

Todo lo cual nos sitúa ante la primera de las cuestiones identificadas en el auto de admisión de interés casacional objetivo:

"Dilucidar si la falta de participación o intervención de la empresa interesada y el simple conocimiento por las autoridades administrativas del Estado de exportación del procedimiento iniciado por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude ("OLAF"), en el desarrollo de una misión conjunta de cooperación administrativa, para comprobar a posteriori los certificados modelo "A" del sistema de preferencias arancelarias generalizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 94.6 del Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, se oponen, en general, al derecho a una buena administración recogido en el -->artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea --> y vulneran, en particular, el derecho a la defensa de la empresa interesada, que dimana de los -->artículos 41.2 --> y -->47 de esa Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea - -->, en vía administrativa y jurisdiccional, respectivamente".

Para la parte recurrente no puede mantenerse la interpretación, que parece desprenderse de las resoluciones recaídas y de las propias sentencias dictadas en el caso, del art. 94.6, en el sentido de que efectivamente se ha cumplido el procedimiento de comprobación a posteriori de los certificados FORM A, pues lo ha tramitado la OLAF, y simplemente ha participado en el mismo la autoridad competente del país exportador.

El Sr. Abogado del Estado, en cambio, disiente de dicho parecer, pues entiende que no se ha infringido el art. 94.6, pues el texto del mismo permite que la investigación se realice con la debida urgencia por el propio país exportador o por otra persona a la que se le facilite los medios, pudiendo ser la Comisión; en definitiva no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento.

Las dudas que surgen sobre las posibles interpretaciones del citado art. 94.6, formuladas en el sentido de que o bien basta para la validez del procedimiento que lo lleva a cabo la OLAF con la participación del país exportador, o bien por el contrario quien debe cumplimentarlo es el país exportador, por lo que en este caso se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento con los efectos que pretende la parte recurrente, esto es, la nulidad de las liquidaciones que tuvieron como base la falta de validez de los certificados FORM A.

Ahora bien, estando, como estamos, ante una norma de estricto carácter europeo, las expresadas dudas no podrían recibir respuesta sino mediante el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE.

(...)

Así es, como ya quedó de manifiesto anteriormente en referencia a la sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2012, C-438/11 (Referencia 156847/2012), a la que se refiere también el Sr. Abogado del Estado, en el caso del sistema de preferencias arancelarias generalizadas instaurado unilateralmente por la Unión, las autoridades del Estado de exportación no pueden vincular a la Unión y a los Estados miembros respecto de su apreciación sobre la validez de los certificados de origen modelo A cuando, como sucede en circunstancias como las concurrentes en el litigio principal, las autoridades aduaneras del Estado de importación siguen albergando dudas sobre el origen real de la mercancía, a pesar de que no se hayan declarado inválidos los certificados de origen.

Recordemos, como ya se ha hecho mención en otros pasajes de esa sentencia, que las autoridades aduaneras españolas venían obligadas a la contracción a posteriori por haber intervenido la OLAF, lo que conlleva indisociablemente que quede cuestionado o al menos existan dudas del origen de las mercancías, no correspondiéndole a las autoridades aduaneras españolas más que la remisión del expediente a la Comisión para que se pronunciara, en su caso, sobre la condonación a posteriori, sin entrar a resolver las citadas dudas -deben limitarse a la contracción a posteriori siguiendo el procedimiento para liquidar adecuado, tema central sobre el que más adelante volveremos-, debiéndose resaltar que en estos casos los informes de la OLAF pueden servir de medio de prueba para hacer la contracción a posteriori (Reglamento 515/97); y la declaración de validez de los certificados FORM A, no puede menoscabar el objetivo del control a posteriori, consistente en verificar ulteriormente la exactitud del origen de la mercancía indicado en el certificado de origen modelo A; e incumbe al deudor la carga de la prueba de que el certificado de origen se ha basado en una versión de los hechos correcta facilitada por el exportador.

Esto es, como se distingue por la jurisprudencia del TJUE, cabe diferenciar por un lado la validez de los certificados FORM A, cuya comprobación le corresponde a las autoridades del Estado exportador,

y que se asocia, en este caso, con el procedimiento del art. 94, y en concreto con su apartado 6, y por otro la verificación del origen de las mercancías, cuyo control compete a las autoridades del país importador y cuya prueba le es exigible al importador. O lo que es lo mismo, el que se certifique sobre la validez de los certificados FORM A, que en este caso se traduciría en que aún considerando que no se ha seguido el procedimiento del art. 94.6 y los certificados siguen siendo válidos, ello no es obstáculo para que en el caso de que existan dudas sobre la procedencia de las mercancías, le corresponde al país importador dicho control recayendo la carga de la prueba sobre el importador.

Recordemos:

"33 Pues bien, es cuestión pacífica que la Unión no puede soportar las consecuencias perjudiciales de conductas incorrectas de los proveedores de los importadores (sentencias, antes citadas, Pascoal & Filhos, apartado 59, y Beemsterboer Coldstore Services, apartado 43).

34 A continuación, en lo que atañe a la alegación de que los certificados de origen controvertidos en el litigio principal no fueron declarados inválidos por las autoridades competentes de Macao...

36 Así pues, es preciso declarar que, en el marco del sistema de preferencias arancelarias generalizadas instaurado unilateralmente por la Unión, las autoridades del Estado de exportación no pueden vincular a la Unión y a los Estados miembros de ésta a su apreciación de la validez de los certificados de origen modelo A cuando, como sucede en circunstancias como las concurrentes en el litigio principal, las autoridades aduaneras del Estado de importación siguen albergando dudas sobre el origen real de la mercancía, a pesar de que no se hayan declarado inválidos los certificados de origen.

37 Una solución contraria, que privara a las autoridades aduaneras del Estado de importación -en el marco de un procedimiento como el del litigio principal, iniciado ante un tribunal de ese mismo Estado- de la facultad de requerir la prueba de que el certificado de origen se ha basado en una versión de los hechos correcta o incorrecta facilitada por el exportador, menoscabaría el objetivo del control a posteriori, que es, como se deduce del apartado 17 de la presente sentencia, verificar ulteriormente la exactitud del origen de la mercancía indicado en el certificado de origen modelo A.

38 De lo anterior se infiere que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, incumbe al deudor la carga de la prueba de que el certificado de origen se ha basado en una versión de los hechos correcta facilitada por el exportador".

En la misma línea se refuerza la idea central con la sentencia recaída en el asunto C-153/94:

"En virtud de las razones precedentes, se debe responder a la segunda cuestión que los Reglamentos nos 2051/74, 3184/74 y 1697/79 deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras

de un Estado miembro pueden efectuar la recaudación a posteriori de derechos de aduana sobre la importación de mercancías de las islas Feroe basándose en las conclusiones de una comisión de investigación comunitaria, aunque tales autoridades, confiando en los certificados EUR.I expedidos de buena fe por las autoridades competentes de las islas Feroe, no hayan recaudado los derechos de aduana en el momento de la importación, aunque estas últimas rechacen las conclusiones de la comisión de investigación en la medida en que éstas versan sobre la interpretación de la normativa aduanera comunitaria objeto de debate y mantengan que los certificados son válidos, y aunque los puntos controvertidos no hayan sido sometidos al Comité de Origen creado en virtud del Reglamento (CEE) nº 802/68".

(...)"

Por tanto, de lo expuesto hay que concluir que *en el presente supuesto no se ha producido vulneración alguna de la normativa aplicable ya que según consta en el expediente de la OLAF, procedió a la apertura de un proceso de investigación, dentro del marco de sus competencias, que permitió acreditar que se había producido la vulneración de la normativa de origen respecto de la mercancía objeto de exportación a la Unión Europea.*

En consecuencia, este Tribunal, desestima las alegaciones del recurrente al respecto.

OCTAVO.- Por último, en relación con la liquidación practicada en concepto de IVA a la importación, periodo comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de enero de 2010, se ha de analizar si procede la regularización íntegra .

El artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley de IVA), establece lo siguiente:

"Uno. Regla general.

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

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

Por tanto, dado que la liquidación de derechos arancelarios se considera ajustada a Derecho por parte de este Tribunal, también procede liquidar el IVA devengado como consecuencia de las importaciones realizadas, cuya base imponible debe incluir los derechos arancelarios regularizados.

Sin embargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene una doble vertiente que determina la neutralidad del mismo. Del impuesto devengado debe deducirse el impuesto soportado con el fin de garantizar dicha neutralidad.

En este aspecto, el artículo 92 de la Ley de IVA señala:

"Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

(...)

2. Las importaciones de bienes".

En el presente caso, la Inspección ha liquidado el IVA devengado como consecuencia de la importación, pero no ha contemplado la deducibilidad del mismo.

A este respecto, es criterio de este Tribunal, recogido, entre otras, en su resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y 2082/2011), que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. *No procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, puesto que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción.*

En idéntico criterio se pronuncia el -->Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de enero de 2012 (RC 5631/2008 (Referencia 5000/2012) -->).

No obstante, este principio de la íntegra regularización ha sido matizado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 14 de febrero de 2012 (R.G. 4628/2009) (Referencia 22412/2012), según la cual:

"NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son

aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 (Referencia 25843/2008) y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

"70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de eses sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación".

Analizados los fundamentos que establece el TJUE, pueden extraerse diversas consideraciones. Comienza por establecer un principio general derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad exige que se conceda la

deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Da un paso más el Tribunal al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el TJUE que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el presente supuesto no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, y no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, de conformidad con el principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que de la indebida liquidación del IVA no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y que no se trata de una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas. En el presente caso, dado que no aprecia la Inspección indicios para la comisión de infracción tributaria, hay que concluir que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

FIDE