



Criterio **1** de **1** de la resolución: **04994/2014/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **16/09/2014**

**Asunto:**

Tráfico Exterior. Liquidación de derechos de importación. Aplicación del Código Aduanero Comunitario y de la normativa interna de los Estados Miembros en materia de procedimientos, plazos y consecuencias de su incumplimiento, y consecuencias de la interposición de recursos.

**Criterio:**

La liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, y ello sin perjuicio de la posible aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben para la fijación de plazos en los procedimientos y de las consecuencias de su incumplimiento. No obstante, en el supuesto de interposición de recursos y reclamaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 221.3 del CAC el cómputo del plazo de tres años se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso, aún cuando los procedimientos de gestión en materia aduanera pudieran luego declararse caducados en la resolución administrativa o judicial del recurso o reclamación.

Esto es, a los procedimientos de gestión en materia aduanera, en virtud de los principios de primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos, de conformidad con lo previsto en el artículo 221.3 del CAC, no les resulta de aplicación la doctrina de este Tribunal Central fijada en relación con el plazo de prescripción de cuatro años de los artículos 66 y 68 de la Ley General Tributaria, según la cual cuando la caducidad de los procedimientos de gestión no se declaró de oficio, incumpliendo esta obligación la Administración tributaria, y el interesado tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones, declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, tales recursos o reclamaciones (que declararon la caducidad) no han interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.

Unificación de criterio.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

104

129

130

66

68

Reglamento CEE 2913/92 Código Aduanero Comunitario

201.2

221.3

243

**Conceptos:**

Caducidad

Deuda aduanera

Incumplimiento

Interrupción

Liquidaciones tributarias

Plazos

Prescripción

Procedimientos de gestión

Tráfico exterior

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2014 recaída en la reclamación nº 46/11903/2013, relativa a liquidación por derechos de importación.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 19 de abril de 2010 se admitió el DUA nº --- a circuito rojo. El 21 junio de ese mismo año se notificó al obligado tributario la liquidación correspondiente dictada en el curso de un procedimiento iniciado mediante declaración.

El 6 de julio de 2010 se interpuso reclamación económico-administrativa con nº 46/07675/2010 contra la citada liquidación, que resultó estimada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR) de 25 de abril de 2012, al entender que el acto de liquidación dictado en el procedimiento iniciado por declaración no era ajustado a derecho por falta de motivación de las dudas razonables sobre la realidad del valor de transacción declarado. El fallo se notificó al interesado y se envió a cumplimiento el 11 de junio de 2012.

El 2 de abril de 2013 se notificó al obligado tributario el acuerdo de ejecución según el cual se tomaba razón de la anulación de la liquidación por el TEAR.

2.- El 10 de julio de 2013 se notificó al obligado tributario propuesta de liquidación sin detallar el procedimiento en el que se incardinada dicha actuación. La liquidación correspondiente se notificó el 18 de octubre de 2013. Frente a ella se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 46/11903/2013 manifestando el interesado su disconformidad con la misma.

El TEAR estimó la reclamación y anuló el acto impugnado mediante resolución de 27 de febrero de 2014, en la que acordó:

- a) Declarar caducado el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, al entender incumplido el plazo de seis meses caducidad establecido en el artículo 129 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria;
- b) Como consecuencia de dicha caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos, la interposición de las reclamaciones económico-administrativas no produce efectos ni de suspensión ni de interrupción del derecho de la Administración a notificar la deuda aduanera al deudor,
- c) Por lo tanto, ha expirado el plazo de 3 años para comunicar la deuda aduanera al deudor, establecido en el artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

Así, expone el TEAR en su resolución, a los efectos que interesan en el presente recurso:

**CUARTO:** (...)

Sobre la apreciación de oficio de la caducidad se ha pronunciado en diversas ocasiones el Tribunal Económico Administrativo Central señalando, entre otras, en resolución de 11 de abril de 2013 REA 00/01240/2012/00/00 que

*“Como ya tiene declarado este Tribunal Central (Resolución 5133/2009 de 27 de mayo de 2011), la caducidad se produce “ope legis”, es decir, de forma automática, dado que la misma no se introduce como un beneficio para las partes, sino como un medio de regularizar la marcha de los procedimientos y mantener el buen orden y prestigio de los actos administrativos, siendo consecuencia*

*lógica que no se necesite para declararla, súplica ni excitación alguna de la parte a quien le interese dar por terminado el procedimiento.”*

(...)

Por lo que se refiere a los procedimientos de gestión, tanto el artículo 129.1 y 130.b de la Ley 58/2003 respecto de los procedimientos iniciados por declaración, establecen un plazo de caducidad de 6 meses transcurrido el cual sin haberse notificado el acto finalizador del mismo las actuaciones caducan, debiendo declararse la caducidad de oficio y reiniciarse las actuaciones, mediante acto distinto, dentro del plazo de prescripción, que no se ve interrumpido por las actuaciones administrativas caducadas (artículo 104,5 de la Ley 58/2003, resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, expediente R.G. 414-09, Vocalía Sexta, de fecha 01 de junio de 2010 y resolución 00/06877/2011/00/00 de 16 de mayo de 2013).

(...)

El TEAC, en resolución de 29 de septiembre de 2011 RG 2481/2011, recoge la jurisprudencia citada y otra que ya con la Ley 230/1963 reconocía la eliminación de los efectos interruptivos de la prescripción por inactividad de la Administración durante un plazo superior a 6 meses.

Por tanto, como la caducidad, por sí sola, no supone la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, nada impide (pues así lo prevén expresamente los artículos 104.5, 128.2 y 130 LGT citados, y lo reitera el RGGI en sus artículos 133 y 135) que, una vez caducado el procedimiento, al haber transcurrido más de seis meses sin haberse notificado (o al menos intentado notificar) la liquidación por causa imputable a la Administración ésta realice una declaración expresa en tal sentido concediendo, como acto final, pie de los recursos que procedan, la notifique formalmente al interesado, y, en fin, inicie, mediante acto separado, en su caso, un nuevo procedimiento, de oficio, para la liquidación del tributo, pudiendo servirse además de todos los documentos u otros elementos de prueba obtenidos, lo cual podrá así realizarlo en todo caso dentro del plazo de prescripción, teniendo en cuenta en cualquier caso que todas las actuaciones realizadas dentro del curso del procedimiento caducado han perdido su inicial virtualidad interruptiva de la prescripción.

Como señala el artículo 103.2 de la LGT, resulta evidente que no hay obligación de resolver expresamente sobre el fondo del asunto en los casos en que se produzca la caducidad del procedimiento pero sí resulta imprescindible, en particular cuando la Administración va a iniciar un nuevo procedimiento, que previamente se dicte acto administrativo en el que se reconozca y declare la caducidad producida, acto además susceptible de reclamación independiente como ha expuesto el TEAC, en resolución de 01/12/2011, nº 00/05960/2010, en la que se señala expresamente que la declaración de caducidad del procedimiento constituye acto reclamable, pues si bien no decide sobre el fondo del asunto, sí supone la finalización, por inactividad, del procedimiento iniciado. Todo ello sin perjuicio de que, al no haberse decidido sobre el fondo del asunto, pueda la Administración volver a reiniciar el

procedimiento dentro del plazo de prescripción. En términos similares se pronuncia el Tribunal Económico-administrativo Central (expediente R.G. 00-414-09, Vocalía Sexta, de fecha 01/06/2010)

Por todo lo anterior, este Tribunal entiende que ha caducado el procedimiento iniciado por declaración.

(...)

**QUINTO:** Así planteada la cuestión, resulta necesario incidir en si ese procedimiento caducado ha interrumpido o no el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siendo de destacar que, en el caso de derechos de importación el plazo de notificación de deuda al deudor es de tres años de acuerdo con el artículo 221 del Reglamento CE 2913/1992 que establece:

«3. *La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.»*

En lo que se refiere a la comunicación al deudor, las autoridades aduaneras han de observar el plazo del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992: tres años, como ya se ha señalado. En ese plazo, por imperativo comunitario, debe notificarse al deudor el acto administrativo de liquidación. Se trata de una regla de limitación temporal de la actuación de la administración conducente a determinar la deuda.

En este sentido hay que tener en cuenta lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la sentencia de STJCE de 23 de febrero de 2006, caso C-201/04 Molenbergnatie (apartados 52 a 54):

“52 *Para responder a la quinta cuestión planteada, procede recordar que conforme a los principios generales en los que se basa la Comunidad y que regulan las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros, corresponde a estos últimos, con arreglo al artículo 10 CE, asegurar el cumplimiento de las normativas comunitarias en su territorio. En la medida en que el Derecho comunitario, incluidos sus principios generales, no contenga normas comunes al respecto, las autoridades nacionales procederán, en la ejecución de dichas normativas, con arreglo a las normas formales y sustantivas de su Derecho nacional (véanse, en particular, las sentencias de 23 de noviembre de 1995, Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau, C-285/93, Rec. p. I-4069, apartado 26, y de 25 de marzo de 2004, Azienda Agricola Giorgio, Giovanni y Luciano Visentin y otros, C-495/00, Rec. p. I2993, apartado 39).*

53 *A falta, en la normativa aduanera comunitaria, de disposiciones relativas al contenido del concepto de «modalidades apropiadas» y de cualquier otra disposición que atribuya competencias a entidades distintas de los Estados miembros y sus autoridades para determinar dichas modalidades, procede considerar que éstas se incluyen en el ámbito jurídico interno de los Estados miembros. En*

*el supuesto de que éstas no hayan establecido normas de procedimiento específicas, corresponde a las autoridades estatales competentes garantizar una comunicación que permita al deudor de la deuda aduanera tener conocimiento exacto de sus derechos.*

*54 A la vista de las consideraciones precedentes, debe responderse a la cuarta cuestión que los Estados miembros no están obligados a adoptar normas de procedimiento específicas relativas a las modalidades según las cuales debe tener lugar la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación o de exportación, puesto que pueden aplicarse a esa comunicación normas de procedimiento internas de alcance general que garanticen una información adecuada al deudor y le permitan defender sus derechos con pleno conocimiento de causa.”*

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se plantean la naturaleza de este plazo, o expresado en términos jurídicos castizos, si este plazo es de caducidad o de prescripción. Lo cierto es que el plazo de tres años se establece como limitación temporal con una excepción en cuanto a la duración del plazo cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto [penalmente sancionable] en el momento en que se cometió (221.4 del Reglamento CE 2913/1992). El discurrir de este plazo sólo se verá suspendido en la interposición de recursos por el interesado (artículo 243 del Reglamento CE 2913/1992).

En este sentido y sobre el respeto del límite de los tres años del artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario para la notificación de deuda aduanera al deudor se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias de 23 de febrero de 2006, caso C-201/04 Molenbergnatie (apartados 40 y 41), 16 de julio de 2009, caso C124/08 y acumulado 125/08 Snauwaert (apartados 27, 28, 32), 28 de enero de 2010, C-264/08, Direct Parcel Distribution (apartados 42, 43 y 47).

Por su parte el Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 23/05/2013 nº 00/03045/2010/00/00 y de 18 de abril de 2013 con nº 00/00444/2010/00/00 sostiene que el Reglamento 2913/1992 y sus normas de desarrollo son norma especial y sectorial y que el plazo de 3 años del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992, que se configura como límite temporal del derecho de la Administración a notificar la deuda tributaria es de caducidad.

En sentencia de 17 de junio de 2010 del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 17 de junio de 2010, asunto C-75/09, caso Agra Srl contra Agenzia Dogane - Ufficio delle Dogane di Alessandria, sobre petición de decisión prejudicial: Commissione tributaria provinciale di Alessandria – Italia, se señala que:

*“30 Para empezar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la primera frase del artículo 221, apartado 3, del Código aduanero establece una regla de prescripción (limitation rule) según la cual la notificación del importe de los derechos de importación o de exportación que proceda pagar **no puede efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años***

**contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera** (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006, *Molenbergnatie*, C-201/04, Rec. p. I-2049, apartado 39, y de 16 de julio de 2009, *Snauwaert y otros*, C-124/08 y C-125/08, Rec. p. I-0000, apartado 28).

31 *La segunda frase del apartado 3 del artículo 221 del Código aduanero prevé que dicho plazo de prescripción **se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 del mismo Código y hasta que finalice el procedimiento de recurso.*** “

**SEXTO.-** Visto lo anterior, en relación con los efectos de un procedimiento caducado, el TEAC, en resoluciones de 26 de octubre de 2010 (RG 00/04337/09), reiterada en resolución de 26 de abril de 2012 (RG 00-04979-2011), siguiendo al Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de junio de 2011 (nº de recurso 1908/2008), y trazando un paralelismo entre el artículo 150 y el 104 LGT, concluye que

*“el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso sí, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para el que, simplemente, **el procedimiento caducado es inocuo, ni lo perjudica ni interrumpe el plazo de prescripción.** La preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que **tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento, pues de lo contrario, vaciando de contenido el artículo 104.5 LGT,** resultaría totalmente indiferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses o no y que cumplierse o no con su obligación de apreciar de oficio tal caducidad, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones para conseguir tal declaración de caducidad, pues en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.”*

Por ello el TEAC en la resolución ya citada de 26 de abril de 2012 (RG 00-04979-2011) en una interpretación sistemática de los artículos 68 en relación con 104.5 y 150.5 de la Ley 58/2003 **concluye negando**

*“la eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, a los recursos y reclamaciones deducidos por los interesados en virtud de los que se declare la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos”*

Pues bien, precisamente por haber sido anulado el acto administrativo por este Tribunal, dejando la Administración caducar el procedimiento por el transcurso del plazo de 6 meses desde la recepción de la resolución de este Tribunal, no puede considerarse suspendido ni interrumpido el plazo para notificar la deuda derivada de la presentación del DUA por los recursos económico administrativos y ello tanto respecto de los derechos arancelarios como del IVA a la importación. Como tiene señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en las sentencias de 6 de diciembre de 1990, *Witzemann*, C343/89, Rec. p. I4477, apartado 18, de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C230/08, Rec. p. I3799, apartados 90 y 91 y de 11 de julio de 2013, asunto C273/12,

apartado 41,

*“41 A este respecto, procede recordar que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Por otra parte, este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana”*

Por todo lo anterior procede declarar caducado el procedimiento iniciado por declaración originario, asimismo que no se ha producido por la interposición de los recursos económico administrativos ni suspensión ni interrupción el derecho de la Administración a notificar la deuda al deudor, como consecuencia de la caducidad del procedimiento, y, por último que ha expirado el plazo de los 3 años para determinar la deuda mediante la oportuna notificación de la deuda al deudor a que hace referencia el artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992.

**SEGUNDO:** Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuesto Especiales de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente alega lo siguiente:

1.- La Unión Europea tiene competencia normativa exclusiva en materia de unión aduanera y en política comercial común, atribuida por los artículos 3.1.a) y e) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), respectivamente. El desarrollo de ambas materias es lo que constituye el derecho aduanero. Esta competencia normativa exclusiva de la UE puede completarse con normas nacionales de los Estados miembros cuando de forma expresa o tácita lo prevea aquélla, siempre que no se opongan al derecho de la Unión, en línea con lo establecido en el artículo 2.1 del TFUE.

El Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado por el Reglamento CE nº 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, y sus disposiciones reglamentarias de aplicación, reúnen las normas, los regímenes y los procedimientos aplicables a las mercancías objeto del comercio entre la UE y terceros países, fijando, en un único documento, el campo de aplicación, las definiciones, las disposiciones básicas y el contenido del Derecho aduanero de la UE.

El CAC regula en su artículo 6 los procedimientos a instancia de parte, estableciendo un plazo genérico y una referencia a los previstos en la normativa, no previéndose plazos en relación con actos dictados de oficio. También esta materia se regula de forma expresa en los artículos 218.3 y 220 del CAC, los cuales sólo establecen un plazo en relación a la contracción, en sentido de anotación contable, a los efectos de determinar las obligaciones de los Estados miembros en relación con la puesta a disposición de los recursos propios de la UE, plazo que, además, como se ha indicado en múltiples sentencia del TJUE, no tiene efectos en la exigencia de la deuda aduanera al obligado.

La voluntad del legislador de la UE de no establecer plazos en los actos que no son iniciados a instancia de parte también queda

determinada de forma expresa en el nuevo Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), ya que al artículo 29, que regula las decisiones que no son dictadas a solicitud del interesado, no le son de aplicación los apartados 2 y 3 del artículo 22, que son los que se refieren al plazo para adoptar las decisiones dictadas a instancia del interesado.

Por tanto, el derecho aduanero de la Unión, fundamentado en la competencia exclusiva que sus instituciones tienen en materia de unión aduanera y política comercial común por atribución de los Tratados, no puede ser completado por el derecho nacional en materia de plazo de duración del procedimiento de comprobación. No obstante, aún en el entendimiento de considerar que pudiera ajustarse a Derecho la fijación de plazos de ejecución, éstos nunca podrían tener un efecto de caducidad que modificara el sistema que el Derecho de la Unión ha establecido en el artículo 221 del CAC. Esto es, aunque se pueda admitir la existencia de plazos en el derecho nacional, éstos sólo podrán producir efectos sobre aspectos distintos al de la caducidad regulada en el citado artículo, ya que en caso contrario se estaría modificando un elemento esencial del Derecho aduanero de la Unión, previendo un supuesto de no exigencia de la deuda aduanera no contemplado en el mismo. Los plazos se incorporan a nuestro derecho tributario interno para dar seguridad jurídica al administrado. Así, en el caso de procedimientos iniciados de oficio se establece un plazo transcurrido el cual tiene lugar la caducidad del procedimiento, impidiendo que las actuaciones interrumpen el plazo de prescripción. Frente a este modelo el CAC, con el fin de asegurar este derecho al administrado, establece la institución de la caducidad en su artículo 221.3, cuando prevé que no puede notificarse ninguna deuda aduanera una vez pasados tres años desde la fecha de su nacimiento. Al no regular el CAC efectos como los previstos en los artículos 104 y 129 de la LGT, su aplicación a procedimientos aduaneros podría conducir a la extinción de una deuda aduanera por motivos no previstos en el CAC, por lo que el derecho nacional estaría modificando el derecho de la Unión Europea.

La aplicación de la doctrina sobre el efecto directo y la primacía del Derecho comunitario sobre el nacional al presente supuesto conlleva tener únicamente en cuenta el plazo de tres años para notificar el importe de los derechos al deudor por las autoridades aduaneras, y dejar inaplicado el plazo de seis meses previsto tanto en el artículo 129 como en el 104 de la LGT o, al menos, los efectos jurídicos de dichos preceptos que puedan afectar a la exigencia de la deuda aduanera.

2.- A mayor abundamiento, la propia LGT establece la previsión de que el plazo de caducidad previsto en el artículo 104 se aplica en defecto de que una norma comunitaria establezca un plazo superior, por lo que no cabe la aplicación del plazo de caducidad de seis meses para notificar la liquidación en relación a los derechos de importación, toda vez que el artículo 221.3 del CAC establece uno de tres años.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente: *“la liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, y ello sin perjuicio de la posible aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben para la fijación de plazos en los procedimientos, los cuales en ningún caso pueden conducir a la no exigencia de una deuda aduanera por supuestos distintos a los previstos en el artículo 221 del CAC. Además, en el supuesto de interposición de recursos y reclamaciones, el plazo de caducidad para la exigencia de una deuda aduanera, será el establecido en el apartado 3 del mencionado artículo 221, sin tener en cuenta los posibles efectos sobre la extinción de la deuda aduanera que la normativa nacional pudiera prever en el caso de incumplimiento de plazos establecidos en la misma”.*

**TERCERO:** En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, no consta que el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley General Tributaria) presentara alegación alguna.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”.*

En el presente caso la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no menciona expresamente que su recurso se base en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Valencia, pero dicho motivo se colige implícitamente del escrito presentado, no sólo porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales económico-administrativos Regionales cuyos criterios pudieran entrar en conflicto con el de la resolución del TEAR recurrida, sino también por los argumentos de índole material que formula contra la resolución del tribunal regional y por el criterio cuya unificación pretende, de los que se deduce sin lugar a duda las razones por las que aquella se considera errónea y dañosa para el interés general.

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada. Considera, en concreto, que dada la primacía del derecho comunitario sobre el nacional en materia de unión aduanera, el único plazo a tener en cuenta para la notificación al deudor de los derechos de importación es el de tres años establecido en el artículo 221.3 del CAC, no resultando de aplicación el plazo de seis meses previsto en los artículos 104 y 129 de la LGT o, cuando menos, los efectos jurídicos de estos preceptos que puedan afectar a la exigencia de la deuda aduanera (efectos de caducidad).

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

**TERCERO:** Admitido, pues, a trámite el recurso, la primera cuestión controvertida consiste en determinar si debe dejarse inaplicada la norma interna que fija un plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos iniciados mediante declaración a la vista de la existencia de una norma comunitaria (artículo 221.3 del CAC) que establece un plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de los derechos de importación.

**CUARTO:** Tras la entrada en vigor del Mercado Único el 1 de enero de 1993, la deuda aduanera comunitaria que surge a partir de los intercambios comerciales realizados entre los Estados Miembros de la Comunidad Europea y los terceros países se configura como la única existente en el seno de ésta y forma parte de los denominados “recursos propios comunitarios”, que tienden a proporcionar los ingresos necesarios para que la Comunidad Europea pueda cumplir con los objetivos que tiene marcados. Se trata, por tanto, de unos ingresos de naturaleza tributaria que tienen un doble objetivo: primero, recaudar ingresos destinados a financiar las necesidades de la Comunidad Europea; y segundo, cumplir una función de protección del mercado comunitario frente a las importaciones procedentes de terceros países.

Dicho lo anterior, podría pensarse que la competencia para la recaudación de los tributos cuyo origen y nacimiento deriva de una norma comunitaria corresponde a la Comunidad Europea, máxime cuando el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye en su artículo 3 a la Unión la competencia exclusiva en el ámbito de la unión aduanera. Sin embargo, no puede perderse de vista que dicho Tratado contempla en su artículo 2 la posibilidad de que los Estados miembros puedan legislar en dicha materia cuando sean facultados para ello por la Unión, al disponer que *“cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión”*. Y en este contexto, tal facultad aparece reconocida en el artículo 8, párrafo 1º de la Decisión 94/728 del Consejo, que estableció que: *“Los Estados miembros recaudarán los recursos propios comunitarios contemplados en las letras a) y b) del apartado primero del artículo segundo (derechos de Aduanas), con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales, adaptadas, en*

*su caso, a los requisitos de la normativa comunitaria*". En idénticos términos se han pronunciado las sucesivas Decisiones del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (Decisión 2000/597/CE, Euratom, de 29 de septiembre y Decisión 2014/335/UE, Euratom, de 26 de mayo). Por su parte, el CAC dispone en su artículo 1 que *"el presente Código, junto con las normas de desarrollo adoptadas tanto en el ámbito comunitario como en el nacional, constituyen la normativa aduanera"* y en el artículo 4.23 que *"a efectos del presente Código, se entenderá por «disposiciones vigentes»: las disposiciones comunitarias o las disposiciones nacionales"*.

El CAC y su Reglamento de aplicación establecen, por tanto, el marco general de la recaudación de la deuda aduanera, mientras que las cuestiones relativas al derecho formal o procedimental se dejan a la regulación de cada uno de los Estados miembros, sin que puedan ir en contra de las disposiciones del Código. Esta adaptación normativa no puede ser caprichosa por parte de cada uno de los Estados miembros, toda vez que la Decisión del Consejo 94/728 (y las sucesivas que la han sustituido) al otorgar la función recaudatoria a cada uno de los Estados miembros les permite desarrollarla conforme a sus propias normas, adaptadas a la normativa comunitaria, adaptación que habrá de realizarse siguiendo las directrices de la Comisión. Así, en efecto, dispone el artículo 8 de la Decisión 94/728 (y en términos prácticamente idénticos, las sucesivas sobre el sistema de recursos propios de la UE) que *"la Comisión examinará periódicamente dichas disposiciones nacionales que le comunicarán los Estados miembros, comunicará a éstos las adaptaciones que le parezcan necesarias para garantizar que se ajustan a la normativa comunitaria e informará a la autoridad presupuestaria...."*

Así establecida la norma de competencia que permite a los Estados miembros la recaudación de los recursos propios comunitarios, cabe deducir que existe una competencia original para la misma que reside en la Comunidad Europea, siendo la competencia de cada uno de los Estados miembros una competencia derivada de la competencia original. En orden a la recaudación coexisten, por tanto, las dos normativas, la comunitaria y la nacional, no debiendo perderse de vista que por expreso encargo y mandato de la normativa comunitaria se obliga a que la normativa interna se adapte en todo momento a la comunitaria y que las facultades otorgadas a las normativas de los Estados miembros en ningún caso pueden entrar en colisión con la normativa comunitaria, que es aquella que le otorga dichas facultades.

Como tributo propio de la Comunidad, la normativa comunitaria desarrolló una amplia gama de Directivas a fin de establecer la armonización que las normas nacionales de cada Estado miembro debían llevar a cabo en materia de nacimiento, exigibilidad y extinción de la deuda aduanera. La dispersión reglamentaria y normativa que en este tema produjo la Comunidad Europea quedó paliada por la publicación del Reglamento nº 2913/92 por el que se aprueba el CAC, completado con el Reglamento nº 2454/93, Reglamento de aplicación de dicho Código, que unifica en buena medida y recopila la dispersa normativa comunitaria sobre la deuda aduanera.

En definitiva, pues, existían al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, dos Reglamentos comunitarios, el Reglamento nº 2913/92 por el que se aprueba el CAC, y el Reglamento nº 2454/93, de aplicación del CAC, y una Decisión del Consejo, la 2000/597/CE (obligatoria para todos los Estados miembros en virtud del artículo 189 del Tratado de Roma) que solicitan a los Estados miembros que recauden los derechos de aduana, recursos propios comunitarios, conforme a su propia normativa

nacional, sin que ésta pueda entrar en colisión con la normativa comunitaria citada. Tal adaptación deberá realizarse por cada Estado miembro teniendo siempre en cuenta la primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos del Consejo, quedando por tanto inaplicables aquellas normas nacionales que se opongan o contradigan a la legislación comunitaria.

**QUINTO:** EL CAC y su Reglamento de aplicación se ocupan de regular las peculiaridades de las declaraciones DUAs en el ámbito aduanero, analizando la declaración, su admisión, los controles aduaneros, la determinación de la deuda, su contracción, su notificación al deudor, la obligación de pago o garantía por éste de la deuda y la concesión del levante de la mercancía.

En relación con **las declaraciones** el Reglamento CE 2913/1992 define en el artículo 4 la declaración aduanera como *“el acto por el que una persona manifiesta según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado”*

Toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero, de acuerdo con el artículo 59 del Reglamento CE 2913/1992. Esta declaración deberá hacerse en las modalidades apropiadas de entre las señaladas en el artículo 61 del Reglamento CE 2913/1992 (escrita, informática, verbal). El artículo 62 de la citada norma establece que las declaraciones deberán estar firmadas y contener todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías. Asimismo deberán adjuntarse a la declaración todos los documentos cuya presentación sea necesaria para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías. Por último el artículo 63 determina que *“Las declaraciones que cumplan las condiciones del artículo 62 serán inmediatamente admitidas por las autoridades aduaneras siempre que las mercancías a que éstas se refieran se presenten en la aduana.”*

La admisión de la declaración por las autoridades aduaneras supone que éstas se aseguran de que se cumplen los requisitos puramente formales del artículo 62 citado (declaración firmada, datos correspondientes al destino cumplimentados y documentos necesarios acompañados) y que las mercancías se han presentado a la Aduana. Constituye la fecha que deberá tomarse en consideración para la aplicación de todas las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías (artículo 67 Reglamento CE 2913/1992). No supone comprobación alguna sobre la exactitud de los datos contenidos en la declaración, ni constituye manifestación de “decisión” alguna sobre la declaración presentada (considerando 33 de la sentencia del TJCE de 12/09/2013 (DO C 313 de 26.10.2013, p.23), asunto T-380/11 Palirria Souliotis vs Comisión) .

La declaración admitida es sometida a una serie de **controles aduaneros**. Los controles se basan principalmente en un análisis de riesgos de la declaración (controles sistemáticos a que se refieren los artículos 25 del Reglamento CE 450/2008 y 46 del Reglamento 952/2013), y podrán suponer asimismo, en función del resultado del análisis de riesgos realizado, el control aleatorio de la declaración, pudiendo ser este control aleatorio documental y/o físico. En relación con la comprobación aleatoria de los datos consignados en los DUAs respecto del régimen aduanero al que se sometan las mercancías, el artículo 68 del Reglamento CE 2913/1992 , desarrollado en los artículos 239 a 246 del Reglamento 2454/1993 de la Comisión, distingue dos tipos de controles: el

documental, “que se referirá a la declaración y a los documentos adjuntos” y el físico, que abarca el “examen de las mercancías y a la extracción de muestras para su análisis o para un control más minucioso”. De acuerdo con el artículo 71.1 del Reglamento CE 2913/1992: “Los resultados de la comprobación de la declaración servirán de base para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.” Si no se realiza comprobación documental o física de la declaración, artículo 71.2, la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen declarado se hará “sobre la base de los datos de la declaración.” De las comprobaciones realizadas, de los medios de identificación empleados y de su resultado se dejará constancia en el DUA (ejemplar para la administración) o en documento anejo, de acuerdo con el artículo 247 del Reglamento 2454/1993 de la Comisión en relación con el 78 y el 220 del Reglamento 2913/1992.

Una vez admitida la declaración y realizados los controles sistemáticos y, en su caso, aleatorios, se adopta la **decisión administrativa** sobre las consecuencias jurídicas de la declaración presentada. Por “decisión” se entiende, de acuerdo con el artículo 4.5 del Reglamento CE 2913/1992 “todo acto administrativo efectuado en virtud de la normativa aduanera que, al pronunciarse sobre un caso individual, surta efectos jurídicos sobre una o más personas determinadas o que pueden determinarse; este término incluirá, entre otros aspectos, una información vinculante a efectos del artículo 12”

La decisión, el acto administrativo con consecuencias jurídicas para el interesado, es consecuencia de la adopción de medidas nacionales en el marco de un procedimiento administrativo conducente, en su caso, a la liquidación. En el caso de los despachos a libre práctica, artículo 79 del Reglamento 2913/1992, el despacho confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados. La deuda aduanera se origina en los despachos a libre práctica y a consumo de mercancías con la admisión de la declaración, de acuerdo con el artículo 201 del Reglamento CE 2913/1992 y en esa misma fecha se devenga asimismo el IVA a la importación (artículo 77 de la Ley 37/1992).

Señala el artículo 217 del citado Reglamento, en relación con la **determinación de la deuda y su contracción** que “1. Todo importe de derechos de importación o de derechos de exportación resultante de una deuda aduanera, en lo sucesivo denominado «importe de derechos», deberá ser calculado por las autoridades aduaneras desde el momento en que dispongan de los elementos necesarios y ser objeto de una anotación por parte de dichas autoridades en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos (contracción).”

El artículo 221 del Reglamento CE 2913/1992 se refiere a la **notificación de la deuda** ya determinada, disponiendo que:

1. Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.
2. Cuando, en la declaración en aduana y a título indicativo, se haya hecho mención del importe de derechos a liquidar las autoridades aduaneras podrán disponer que la comunicación mencionada en el apartado 1 sólo se efectúe cuando el importe de derechos que se indique no corresponda al que dichas autoridades hubieren determinado.

Sin perjuicio de la aplicación del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 218, cuando se haga uso de la posibilidad establecida

*en el párrafo primero del presente apartado, la concesión del levante de las mercancías por parte de las autoridades aduaneras servirá de comunicación al deudor del importe de derechos contraído.*

*3. La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.*

*4. Cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto perseguible judicialmente en el momento en que se cometió, la comunicación al deudor podrá efectuarse, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, después de la expiración del plazo de tres años previsto en el apartado 3”*

En lo que se refiere a la comunicación al deudor, las autoridades aduaneras han de observar el plazo del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992: tres años, como ya se ha señalado. En ese plazo, por imperativo comunitario, debe notificarse al deudor el acto administrativo de liquidación. Se trata de una regla de limitación temporal de la actuación de la administración conducente a determinar la deuda.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se plantean la naturaleza de este plazo, si se trata de un plazo de caducidad o de prescripción. Lo cierto es que el plazo de tres años se establece como limitación temporal con una excepción, en cuanto a la duración del plazo, cuando la deuda aduanera haya nacido como resultado de un acto [penalmente sancionable] en el momento en que se cometió (221.4 del Reglamento CE 2913/1992). El transcurrir de este plazo sólo se verá suspendido en la interposición de recursos por el interesado (artículo 243 del Reglamento CE 2913/1992).

Sobre el respeto del límite de los tres años del artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario para la notificación de deuda aduanera al deudor se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias de 23 de febrero de 2006, asunto C-201/04 Molenbergnatie (apartados 40 y 41), de 16 de julio de 2009, asunto C124/08 y acumulado 125/08 Snauwaert (apartados 27, 28, 32), de 28 de enero de 2010, asunto C-264/08, Direct Parcel Distribution (apartados 42, 43 y 47), de 27 de febrero de 2014, asunto C-571-/12 Greencarrier Freight Services Latvia SIA (apartado 40), que por su claridad y concisión se cita a continuación:

*“40 Por último, procede señalar que, si bien el artículo 78 del Código aduanero no establece ningún plazo específico para la revisión de las declaraciones aduaneras, las autoridades aduaneras, conforme al artículo 221, apartado 3, de dicho Código, pueden comunicar una nueva deuda aduanera durante un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de esa deuda.”*

Por su parte, este Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 23 de mayo de 2013, RG 3045/2010, y de 18 de abril de 2013, RG 444/2010, ha mantenido que el Reglamento 2913/1992 y sus normas de desarrollo son norma especial y sectorial y que el plazo de 3 años del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992, que se configura como límite temporal del derecho de la Administración a notificar la deuda tributaria es de caducidad.

Por último el artículo 4.20 del Reglamento 2913/1992 define el **levante de una mercancía** como *“la puesta a disposición por parte de las autoridades aduaneras, de una mercancía a los fines previstos en el régimen aduanero a que esté sometida”*

Sólo si se han cumplido todas las formalidades aduaneras del régimen aduanero para el que se haya declarado la mercancía, las autoridades aduaneras autorizarán al interesado para que las retire de donde se encuentran bajo control aduanero. El artículo 73 del Reglamento 2913/1992, desarrollado en el artículo 247 y 248 del Reglamento 2454/1993, destaca que:

*1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 74, cuando se reúnan las condiciones de inclusión en el régimen de que se trate y siempre que las mercancías no sean objeto de medidas de prohibición o restricción, las autoridades aduaneras concederán el levante de las mercancías en cuanto se hayan comprobado, o admitido sin comprobación, los datos de la declaración. Se procederá de la misma forma cuando la comprobación no haya podido concluir en un plazo razonable y la presencia de las mercancías a efectos de dicha comprobación ya no sea necesaria.*

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

*A efectos del presente apartado, cuando un impreso de declaración incluya varias partidas de orden, los datos relativos a cada una de ellas se considerarán como una declaración separada.”*

En particular, dispone el artículo 248 del Reglamento C2454/1993 que “cuando las autoridades aduaneras consideren que los controles que ha iniciado pueden conducir a la determinación de unos derechos superiores a los que resultan del contenido de la declaración, exigirán además la constitución de una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre la cuantía mencionada en el párrafo anterior y aquella a la que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías. Sin embargo, en lugar de constituir esta garantía, el declarante podrá solicitar la inmediata contracción de la cuantía de los derechos a los que en definitiva podrán quedar sujetas las mercancías.”

El artículo 74 del Reglamento 2913/1992 vincula la concesión del levante al **pago o garantía de la deuda aduanera**, en los términos siguientes:

*“1. Cuando la admisión de una declaración en aduana implique el nacimiento de una deuda aduanera, sólo se podrá conceder el levante de las mercancías objeto de dicha declaración cuando haya sido pagado o garantizado el importe de la deuda aduanera.”*

De los citados artículos se extraen las conclusiones siguientes:

- 1.- La declaración DUA, una vez admitida, inicia el procedimiento de determinación de la deuda aduanera en el caso de régimen de despacho a libre práctica.
- 2.- En el DUA se cuantifica por el propio interesado el importe de los derechos de importación y de otras medidas y del IVA a la importación.
- 3.- En caso de no comprobarse la declaración admitida, la deuda se determina sobre los datos declarados, se contrae o anota en los registros contables, y su notificación se considera realizada con el levante, previo pago o garantía.

4.- De comprobarse la declaración (documental o físicamente) puede ser que no se detecten omisiones, en cuyo caso vale lo señalado en el punto anterior, o que del resultado de la comprobación resulten diferencias, en cuyo caso la Administración determinará el importe de los derechos, practicando el oportuno acto expreso de liquidación, que se contraerá y notificará al interesado. En este caso no fija el Reglamento citado normas específicas de procedimiento tributario (nombre, plazo de desarrollo, formas de inicio, terminación y requisitos de terminación, efectos de la liquidación), por lo que habrá que estar a lo establecido en la normativa nacional. De originarse derechos, la mercancía no se pondrá a disposición del interesado, es decir, no se concederá el levante, si no se pagan o garantizan los derechos devengados.

5.- En caso de iniciarse comprobación y cuando la misma no haya podido concluir en un plazo razonable y no ser ya necesaria la presencia de las mercancías para la finalización de la misma, se liquidará por lo declarado (punto 3) pero se exigirá para conceder el levante la constitución de garantía por las posibles diferencias o, a solicitud del interesado, se puede contraer la deuda por el importe de los derechos a que podrán quedar sujetas las mercancías (punto 4).

Las anteriores conclusiones se recogen asimismo en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2013 asunto T-380/11 Palirria Souliotis vs Comisión, apartados 1 a 6 y 33 a 42.

Sin perjuicio de los anteriores controles aduaneros a que pueden ser sometidas las declaraciones admitidas, además el artículo 78.2 y 3 del Reglamento 2913/1992 permite en todo caso realizar una **comprobación a posteriori de las declaraciones**.

Dispone, en concreto, el artículo 78 del Reglamento 2913/1992 que:

*“ 2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.*

*3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.”*

En cuanto al modo de desarrollar esos controles o comprobaciones a posteriori respecto de los nuevos datos no tenidos en consideración en la liquidación originaria, nada dice el Reglamento 2913/1992 ni los Reglamentos que lo desarrollan sobre el procedimiento a seguir por las autoridades aduaneras para percatarse de la existencia de una deuda, para calcular el importe legalmente adeudado o para determinar el deudor. En este sentido hay que tener en cuenta lo dispuesto por el Tribunal de Justicia

de la Unión Europea en la sentencia de 23 de febrero de 2006, caso C-201/04 Molenbergnatie (apartados 52 a 54):

*"52 Para responder a la quinta cuestión planteada, procede recordar que conforme a los principios generales en los que se basa la Comunidad y que regulan las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros, corresponde a estos últimos, con arreglo al artículo 10 CE, asegurar el cumplimiento de las normativas comunitarias en su territorio. En la medida en que el Derecho comunitario, incluidos sus principios generales, no contenga normas comunes al respecto, **las autoridades nacionales procederán, en la ejecución de dichas normativas, con arreglo a las normas formales y sustantivas de su Derecho nacional** (véanse, en particular, las sentencias de 23 de noviembre de 1995, Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau, C-285/93, Rec. p. I-4069, apartado 26, y de 25 de marzo de 2004, Azienda Agricola Giorgio, Giovanni y Luciano Visentin y otros, C-495/00, Rec. p. I2993, apartado 39).*

(.....)

*54 A la vista de las consideraciones precedentes, debe responderse a la cuarta cuestión que los Estados miembros no están obligados a adoptar normas de procedimiento específicas relativas a las modalidades según las cuales debe tener lugar la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación o de exportación, puesto que pueden aplicarse a esa comunicación **normas de procedimiento internas de alcance general que garanticen una información adecuada al deudor y le permitan defender sus derechos con pleno conocimiento de causa.**"*

Así las cosas, en vista de que la normativa comunitaria expuesta no contempla, como ya se ha indicado, normas específicas de procedimiento ni para las comprobaciones iniciadas con anterioridad al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a *posteriori*, habrá que estar, para la determinación del procedimiento adecuado, al sistema de fuentes nacional (artículo 103 Constitución española), y siendo materia tributaria, deberá tenerse presente el marco de los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, General Tributaria, en el bien entendido de que las normas específicas nacionales sobre procedimiento habrán de respetar las normas generales de procedimiento incluidas en la legislación comunitaria y, en particular, en el CAC. En este sentido, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 22 de septiembre de 2009 (RG 2974/2009), ya se refirió a estas normas generales del procedimiento en materia aduanera previstas en la legislación comunitaria y su necesidad de ser completadas por el derecho nacional, al señalar:

*Los artículos 6 a 10 Reglamento (CE) n° 2913/92 contienen las normas generales del procedimiento administrativo en materia aduanera. Definiéndose en el número 5 del artículo 4 del citado Reglamento el concepto jurídico de "decisión". Según este artículo "decisión" es "todo acto administrativo efectuado en virtud de la normativa aduanera que, al pronunciarse sobre un caso individual, surta efectos jurídicos sobre una o más personas determinados o que pueden determinarse ...". Con respecto al proceso de liquidación.- decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera.- el artículo 6 no establece plazo, limitándose, en su número 2, a indicar que "La decisión deberá adoptarse en el plazo más breve posible".*

***La normativa comunitaria no regula cómo y en que plazos se debe formar la voluntad del órgano administrativo y por tanto no regula de forma exhaustiva el procedimiento administrativo por lo que las materias que no son reguladas por el derecho comunitario resultan reguladas por el derecho nacional.***

**SEXTO:** La naturaleza tributaria de la deuda aduanera es indiscutible, ya que se trata de impuestos que gravan las mercancías por el hecho de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad Europea, tal como señala el CAC en su artículo 5, párrafo noveno, cuando define a la deuda aduanera como la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes. El nacimiento de esta deuda aduanera y la consiguiente obligación de satisfacer el importe de los tributos aduaneros tiene lugar en la admisión de la declaración de Aduanas o en cualquier otro acto jurídico que permita a una determinada mercancía ser incluida en un destino aduanero.

Respecto del ámbito de aplicación de los tributos establece el artículo 83 de la LGT que:

*“1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*(...)*

*3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.*

*(...)”*

Por su parte, el artículo 97 de la LGT señala que:

*“Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:*

*a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras Leyes Tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.*

*b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”.*

Los procedimientos de gestión e inspección se regulan en el capítulo III y IV, respectivamente, del Título III de la Ley 58/2003, y han sido desarrollados en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGI).

Llegados a este punto, no ofrece duda a juicio de este Tribunal Central que resulta de aplicación a los DUAs admitidos a despacho a

libre práctica el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración regulado en los artículos 128 a 130 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y en los artículos 133 a 135 del RGGI.

Al admitirse la presentación de la declaración, de acuerdo con el artículo 128 de la LGT, se produce la “iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración”. Así, en efecto, establece dicho precepto:

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

*2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad”.*

En el curso de las actuaciones y de conformidad con el artículo 129.2 de la LGT la Administración tributaria “...podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores”.

De acuerdo con el artículo 130 de la LGT el procedimiento iniciado mediante declaración puede finalizar de dos formas:

- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto en el artículo 129.1 de la LGT sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción

Como ya se señaló, el procedimiento iniciado mediante declaración es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 133 a 135 del RGGI. El artículo 134 de este reglamento regula las especialidades del procedimiento iniciado por declaración en el ámbito aduanero, en los términos siguientes:

*“1. En el supuesto de que el procedimiento de liquidación se haya iniciado mediante una declaración en aduana para el despacho de las mercancías situadas en recintos aduaneros y lugares habilitados al efecto, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación que corresponda conforme a los datos declarados y los que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho.*

*2. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado, se observarán las siguientes reglas:*

a) La Administración formulará la correspondiente propuesta de liquidación en la que se consignarán los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación, y la notificará al interesado.

b) En el mismo acto en el que le sea notificada la referida propuesta de liquidación, el interesado podrá formular las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos o justificantes que considere oportuno dentro de los 10 días siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.

c) Cuando el interesado manifieste expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la liquidación practicada.

d) Cuando el interesado formule alegaciones o aporte nuevos documentos o justificantes, la Administración dispondrá de un plazo de 10 días, desde su formulación o aportación por el interesado, para practicar la liquidación. En este caso, el levante se podrá autorizar previo ingreso o afianzamiento del importe de la liquidación que practique la Administración.

e) Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que en su momento puedan proceder contra la liquidación que finalmente dicte la Administración.

3. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

4. En lo no previsto en los apartados anteriores, se estará a lo dispuesto en su normativa específica.

5. Cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan en los mismos casos, plazos, condiciones y circunstancias que los previstos en los apartados anteriores para practicar liquidaciones.

6. Las liquidaciones dictadas según los números anteriores pueden ser objeto de nueva comprobación en los términos a que se hace referencia en el artículo 78 del Reglamento (CE) núm. 2913/ 1992, del Consejo, de 12 de octubre ( LCEur 1992, 3275) , por el que se aprueba el Código aduanero comunitario”.

Así las cosas, la primera cuestión a resolver en el presente recurso es si debe dejarse inaplicada, como postula inicialmente la

Directora recurrente, la norma interna que fija un plazo de caducidad de seis meses para los procedimientos iniciados mediante declaración a la vista de la existencia de una norma comunitaria (artículo 221.3 del CAC) que establece un plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de los derechos de importación. En opinión del órgano recurrente, al no regular el CAC efectos como los previstos en los artículos 104 y 129 de la LGT, esto es, la caducidad del procedimiento por el transcurso de seis meses sin que se haya notificado la liquidación, toda vez que el artículo 221.3 de la norma comunitaria tan sólo prohíbe comunicar la deuda al deudor transcurrido el plazo de tres años, su aplicación a procedimientos aduaneros podría conducir a la extinción de una deuda aduanera por motivos no previstos en el CAC, por lo que el derecho nacional estaría modificando el derecho de la Unión Europea.

Este Tribunal Central considera, contrariamente a lo que sostiene la recurrente y de acuerdo con lo mantenido por el TEAR, que la aplicación de la norma española que fija un plazo máximo de seis meses para la notificación al deudor de la correspondiente liquidación aduanera so pena de caducidad, no contraviene la normativa comunitaria ni, más en concreto, el artículo 221.3 del CAC.

En primer lugar ha de señalarse que el artículo 221.3 del CAC fija un plazo de caducidad de tres años para comunicar al deudor la liquidación aduanera, más allá del cual dicha comunicación ya no será posible, pero dicho precepto no establece plazo alguno de duración del procedimiento de comprobación, ni para las comprobaciones anteriores al levante de las mercancías ni para las comprobaciones a posteriori. La norma comunitaria, en definitiva, no determina el plazo de duración de los procedimientos de comprobación que podrán llevar a cabo las autoridades nacionales de los Estados miembros, sino que se limita a establecer una fecha límite, a partir del momento del nacimiento de la deuda aduanera (que tiene lugar con la admisión de la declaración a tenor de lo dispuesto en el artículo 201.2 del CAC) transcurrida la cual la notificación de la liquidación al deudor ya no será posible. Como se transcribió más arriba, este Tribunal Central señalaba en su resolución de 22 de septiembre de 2009 que “La normativa comunitaria no regula cómo y en que plazos se debe formar la voluntad del órgano administrativo y por tanto no regula de forma exhaustiva el procedimiento administrativo por lo que las materias que no son reguladas por el derecho comunitario resultan reguladas por el derecho nacional”.

En el mismo sentido de considerar que el plazo de tres años es un plazo sustantivo, de ejercicio de un derecho, podemos citar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de junio de 2010 en el asunto C-75/09, la cual señala:

*"30. Para empezar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la primera frase del artículo 221, apartado 3, del Código aduanero establece una regla de prescripción según la cual la notificación del importe de los derechos de importación o de exportación que proceda pagar no puede efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006 , Molenbergnatie, C-201/04, Rec. p. I-2049, apartado 39, y de 16 de julio de 2009, Snauwaert y otros, C-124/08 y C-125/08, Rec. p. I-0000, apartado 28).*

*31. La segunda frase del apartado 3 del artículo 221 del Código aduanero prevé que dicho plazo de prescripción se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 del mismo Código y hasta que finalice el procedimiento de recurso.*

*32. Como excepción a la regla mencionada en el apartado 30 de la presente sentencia, el artículo 221, apartado 4, del Código aduanero establece que las autoridades aduaneras, en las condiciones previstas por las disposiciones vigentes, podrán efectuar la referida notificación después de la expiración del mencionado plazo de tres años cuando la causa de que dichas autoridades no hayan podido determinar el importe exacto de los derechos legalmente adeudados sea un acto penalmente sancionable (sentencia Snauwaert y otros, antes citada, apartado 29)."*

Pues bien, no vulnera, a juicio de este Tribunal Central, la normativa comunitaria, la existencia del plazo de caducidad fijado por la normativa española para el procedimiento iniciado mediante declaración en el artículo 129.1 de la LGT, dado que siendo este plazo (seis meses) inferior al de tres años del artículo 221.3 del CAC, su transcurso –y la consiguiente caducidad del procedimiento- no impide que las autoridades aduaneras españolas puedan iniciar de nuevo el procedimiento caducado, tal como reconoce el artículo 128.2 de la LGT y notificar la liquidación oportuna dentro del plazo de tres años que establece la norma comunitaria. Si, caducado un procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses, las autoridades aduaneras no lo inician de nuevo y no practican la liquidación oportuna dentro de los tres años que la norma comunitaria establece, ello será responsabilidad exclusiva de aquéllas, toda vez que el plazo de tres años previsto en el artículo 221.3 del CAC no quedó alterado en absoluto por la declaración de caducidad. Dicho con otras palabras, si la deuda finalmente no puede exigirse por haber transcurrido el plazo de caducidad de tres años previsto en la norma comunitaria, ello no es consecuencia de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración sino de la inacción de la propia Administración que pudiendo iniciar de nuevo el procedimiento conforme al artículo 128.2 de la LGT, no lo hizo, dejando transcurrir así los tres años de que disponía para notificar la liquidación al deudor. Debe rechazarse, por tanto, la pretensión de la Directora recurrente según la cual debería tenerse en cuenta únicamente el plazo de tres años del artículo 221.3 del CAC para notificar el importe de los derechos al deudor por las autoridades aduaneras y dejar inaplicado el plazo de seis meses previsto tanto en el artículo 129 como en el 104 de la LGT, sobre la base de que admitir éste último podría conducir a la no exigencia de una deuda aduanera por supuestos distintos a los previstos en el artículo 221 del CAC, con lo que la normativa nacional estaría modificando la de la Unión Europea.

Considera, además, este Tribunal Central que no sólo resulta de aplicación al procedimiento aduanero analizado el plazo de seis meses previsto en la LGT sino también los efectos del incumplimiento de este plazo, esto es, la consiguiente caducidad de aquél. Esta postura no contradice tampoco la normativa comunitaria, pues ésta no establece plazo alguno de duración del procedimiento sino que se limita a fijar una fecha desde el nacimiento de la deuda aduanera más allá de la cual no cabrá la liquidación. Por tal motivo, esto es, porque la norma comunitaria no fija plazo de duración del procedimiento ni tampoco consecuencias de su incumplimiento, resulta de aplicación la norma interna tanto en lo que respecta al plazo de duración del procedimiento (seis meses) como en lo que se refiere a las consecuencias del incumplimiento de éste, es decir, a la caducidad. La caducidad del procedimiento por transcurso de seis meses conllevará la terminación del mismo, su extinción, pero esta circunstancia no entra en conflicto con la existencia del plazo de tres años del CAC porque éste no es un plazo de duración del procedimiento y porque siendo superior al de seis meses del procedimiento de gestión, no se ve comprometido por el hecho de que éste último pueda caducar.

No se opone a esta conclusión la previsión –citada por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales- contenida en el propio artículo 104 de la LGT de que el plazo máximo de duración del procedimiento pueda superar los seis meses cuando una norma comunitaria establezca un plazo superior, puesto que, como se indicó anteriormente, el artículo 221.3 del CAC no está fijando un plazo de duración de los procedimientos de comprobación sino un plazo de ejercicio de su acción de liquidación por parte de las autoridades aduaneras más allá del cual no cabe notificar la liquidación al deudor.

Este Tribunal Central no ignora la existencia de diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (baste citar, por todas, la de 13 de abril de 2012, rec. nº 690/2010) que han rechazado la caducidad de los procedimientos aduaneros de comprobación de los DUAs por el transcurso del plazo máximo de seis meses, basándose precisamente en que el artículo 104 de la LGT prevé la posibilidad de que una norma comunitaria establezca un plazo de duración del procedimiento superior, norma que estaría constituida por el artículo 221.3 del CAC, pero no puede compartir dicho planteamiento pues, como se ha dicho, el artículo 221.3 del CAC no fija el plazo de duración de ningún procedimiento de comprobación sino un plazo para el ejercicio de sus acciones por parte de las autoridades aduaneras, acciones que se deben ejercitarse en el seno de los oportunos procedimientos de comprobación. Por otra parte, la postura contraria a la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía puede apreciarse, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 2012 (rec. nº 971/2009), para la cual el transcurso del plazo de seis meses en un procedimiento de comprobación limitada concerniente a una deuda aduanera sí conlleva la caducidad del mismo.

Como consecuencia de lo expuesto, no puede aceptarse la primera parte del criterio a unificar propuesto por la Directora recurrente en los concretos términos en que está formulado: *“la liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, y ello sin perjuicio de la posible aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben para la fijación de plazos en los procedimientos, los cuales en ningún caso pueden conducir a la no exigencia de una deuda aduanera por supuestos distintos a los previstos en el artículo 221 del CAC.* Y ello, porque del tenor literal en que está formulada la propuesta de criterio y del contexto de alegaciones previas presentadas en el recurso, parece desprenderse que la Directora recurrente pretende negar el efecto de caducidad al procedimiento de gestión previsto en la normativa interna, de manera que el transcurso de más de seis meses desde el inicio sin haberse notificado la resolución no tendría consecuencia práctica alguna en la medida en que dicho plazo de seis meses quedaría reemplazado por el de tres años previsto en el CAC. Debe rechazarse tal planteamiento. Como se señaló anteriormente, resulta de aplicación la norma interna tanto en lo que respecta al plazo de duración del procedimiento (seis meses) como en lo que se refiere a las consecuencias de su incumplimiento, es decir, a la caducidad. La caducidad del procedimiento por transcurso de seis meses conllevará la terminación del mismo, su extinción, lo cual significa que las autoridades aduaneras deberán declarar la caducidad e iniciar de nuevo el procedimiento para poder liquidar la deuda dentro del plazo de los tres años para el ejercicio de sus acciones.

**SÉPTIMO:** Resta analizar las consecuencias de la interposición de una reclamación o recurso, en el que se obtenga una declaración de caducidad del procedimiento de gestión conforme a lo dispuesto en el artículo 130 de la LGT, sobre el plazo de

caducidad de tres años del CAC.

Dispone el artículo 221.3 del CAC que el plazo máximo de tres años para la comunicación al deudor de la deuda aduanera “se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso”.

El referido artículo 243 del CAC previene:

*“1. Toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos tendrá derecho a recurrir contra la misma, siempre y cuando ésta le afecte directa e individualmente.*

*Tendrá asimismo derecho a recurrir la persona que haya solicitado una decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera a las autoridades aduaneras, pero que no haya conseguido que éstas se pronuncien sobre dicha solicitud en el plazo contemplado en el apartado 2 del artículo 6.º.*

*El recurso deberá presentarse ante las autoridades del Estado miembro en que se haya adoptado o solicitado la decisión.*

*2. El derecho de recurso podrá ejercerse:*

*a) En una primera fase, ante las autoridades aduaneras designadas al efecto por los Estados miembros.*

*b) En una segunda fase, ante una autoridad independiente que podrá ser una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro”.*

Por su parte, las consecuencias de la caducidad del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración viene regulada en los apartados 3 y 5 del artículo 104 de la LGT, a cuyo tenor:

*“3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. (.....)*

*5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.*

*Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.*

*Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.*

Las consecuencias que los artículos 130 y 104 de la LGT anudan al transcurso de más de seis meses desde el inicio del procedimiento sin que la Administración notifique su resolución son, por tanto, la caducidad de aquél y, por ende, que las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpan el plazo de prescripción.

Al respecto, tal como señala el TEAR en la resolución cuyo criterio es recurrido, es doctrina de este Tribunal Central, recogida en resolución –entre otras- de 26 de abril de 2012 (RG 4979/2011), que cuando la caducidad de los procedimientos de gestión no se declaró de oficio, incumpliendo esta obligación la Administración tributaria, y el interesado tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones, declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el procedimiento, pero teniendo en cuenta que tales recursos o reclamaciones (que declararon la caducidad) no han interrumpido el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 de la LGT del derecho de la Administración a determinar la deuda.

El TEAR, partiendo de este criterio, concluye que el recurso o reclamación presentado y del que se obtiene del órgano revisor la declaración de caducidad por transcurso de seis meses sin notificar la resolución, no sólo no interrumpe el plazo de prescripción de cuatro años de los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria, sino que tampoco produce la suspensión del plazo de tres años establecido en el artículo 221.3 del CAC. Este Tribunal Central considera que esta última cuestión, esto es, la concerniente a la no suspensión del plazo de tres años previsto en la norma comunitaria como consecuencia de la declaración de caducidad realizada por el órgano de revisión, no ha sido el asunto tratado en la resolución de 26 de abril de 2012 (RG 4979/2011), que tan sólo se refería a la interrupción de la prescripción, por lo que la resolución citada y la doctrina que se extrae de la misma, no resultan directamente aplicables al asunto ahora debatido. En efecto, dispone el TEAC en dicha resolución:

*En efecto, siguiendo al Tribunal Supremo y trazando un paralelismo entre ambas regulaciones, el artículo 150 y el 104 LGT, ello nos conduce a la misma conclusión que este TEAC ya estableció en su Resolución anteriormente transcrita 00/4337/2009, de fecha 26 de octubre de 2010, según la cual el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido, salvaguardando, eso sí, el derecho sustantivo del órgano administrativo actuante para el que, simplemente, el procedimiento caducado es inocuo, ni lo perjudica ni interrumpe el plazo de prescripción. **La preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento, pues de lo contrario, vaciando de contenido el artículo 104.5 LGT, resultaría totalmente indiferente que la Administración***

***finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses o no y que cumplierse o no con su obligación de apreciar de oficio tal caducidad, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones para conseguir tal declaración de caducidad, pues en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.***

Los argumentos vertidos en la doctrina de este Tribunal para negar efecto interruptivo del plazo de cuatro años de prescripción a los recursos o reclamaciones dirigidos a que sea declarada la caducidad del procedimiento son indirectamente utilizados por el TEAR en la resolución recurrida para negar también a dichos recursos o reclamaciones el efecto suspensivo del cómputo del plazo de tres años previsto en el artículo 221.3 del CAC. Concluye, en efecto, el TEAR que:

*“Por todo lo anterior procede declarar caducado el procedimiento iniciado por declaración originario, asimismo que no se ha producido por la interposición de los recursos económico administrativos ni suspensión ni interrupción el derecho de la Administración a notificar la deuda al deudor, como consecuencia de la caducidad del procedimiento, y, por último que ha expirado el plazo de los 3 años para determinar la deuda mediante la oportuna notificación de la deuda al deudor a que hace referencia el artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992”[1].*

A juicio de este Tribunal Central, sin embargo, no cabe negar a los recursos y reclamaciones mediante los que se consigue la declaración de caducidad de un previo procedimiento de gestión en materia aduanera el efecto suspensivo del plazo de tres años para notificar la deuda previsto en el artículo 221.3 del CAC. Por un lado, porque el motivo para negar efecto interruptivo de la prescripción a los citados recursos, -constituido por el eventual vaciamiento de contenido del artículo 104.5 de la LGT que tendría lugar de no hacerlo-, no se produce cuando declarada la caducidad del procedimiento de gestión en vía revisora, se concede a los recursos o reclamaciones el efecto suspensivo del cómputo del plazo de caducidad de tres años previsto en la norma comunitaria. Es decir, el hecho de que los citados recursos no interrumpan el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración a liquidar, no significa que no suspendan un plazo diferente al anterior como es el plazo de tres años del CAC, que no es de prescripción sino de caducidad. Por otro, porque incluso en el supuesto de que, a efectos puramente dialécticos, se admitiera que la declaración de caducidad del procedimiento aduanero en vía de revisión, tuviera por efecto, conforme a la normativa y jurisprudencia internas, la denegación de cualquier efecto suspensivo al recurso, tal interpretación entraría en conflicto con lo dispuesto en el artículo 221.3 del CAC cuando afirma que el cómputo del plazo de tres años *“se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso”* y, teniendo en cuenta la primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos, esta conclusión no resultaría ajustada a derecho.

Debe estimarse, pues, la segunda parte del criterio propuesto por la Directora recurrente que formuló en los términos que siguen: *“Además, en el supuesto de interposición de recursos y reclamaciones, el plazo de caducidad para la exigencia de una deuda aduanera, será el establecido en el apartado 3 del mencionado artículo 221, sin tener en cuenta los posibles efectos sobre la extinción de la deuda aduanera que la normativa nacional pudiera prever en el caso de incumplimiento de plazos establecidos en la misma”.*

Por lo expuesto:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, **ACUERDA: ESTIMARLO EN PARTE**, fijando como criterio que la liquidación de los derechos de importación se realiza conforme a las normas y procedimientos generales previstos en el Código Aduanero, y ello sin perjuicio de la posible aplicación de la normativa nacional que los Estados Miembros aprueben para la fijación de plazos en los procedimientos y de las consecuencias de su incumplimiento. No obstante, en el supuesto de interposición de recursos y reclamaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 221.3 del CAC el cómputo del plazo de tres años se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso, aún cuando los procedimientos de gestión en materia aduanera pudieran luego declararse caducados en la resolución administrativa o judicial del recurso o reclamación.

Esto es, a los procedimientos de gestión en materia aduanera, en virtud de los principios de primacía del derecho comunitario y la aplicabilidad directa de los Reglamentos, de conformidad con lo previsto en el artículo 221.3 del CAC, no les resulta de aplicación la doctrina de este Tribunal Central fijada en relación con el plazo de prescripción de cuatro años de los artículos 66 y 68 de la Ley General Tributaria, según la cual cuando la caducidad de los procedimientos de gestión no se declaró de oficio, incumpliendo esta obligación la Administración tributaria, y el interesado tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones, declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, tales recursos o reclamaciones (que declararon la caducidad) no han interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.

---

[1] El subrayado es nuestro