



Roj: **STS 1521/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1521**

Id Cendoj: **28079130022020100256**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/06/2020**

Nº de Recurso: **6358/2017**

Nº de Resolución: **652/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3708/2017,**  
**ATS 2354/2018,**  
**STS 1521/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 652/2020**

Fecha de sentencia: 03/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6358/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: AUD. NACIONAL SALA C/A. SECCIÓN 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6358/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 652/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6358/2017, interpuesto por la entidad PUNTO FA, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Jorge Deleito García, contra la sentencia de 25 de septiembre de 2017 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 520/2016 interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 2016, que estimó parcialmente (en lo concerniente a la caducidad de la deuda tributaria y la anulación de la liquidación practicada con respecto a cuatro declaraciones de importación) y desestimó en todo lo demás, de forma acumulada, dos reclamaciones formuladas contra dos liquidaciones dictadas por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, en concepto de Derechos de Arancel e IVA a la importación, ejercicios 2010, 2011 y 2012, con adición de intereses de demora. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por la entidad PUNTO FA, S.L. ["PUNTO FA"] contra la sentencia de 25 de septiembre de 2017 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 520/2016 interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 17 de marzo de 2016, que estimó parcialmente -en lo concerniente a la caducidad de la deuda tributaria y la anulación de la liquidación practicada con respecto a cuatro declaraciones de importación ["DUA"]- y desestimó en todo lo demás, de forma acumulada, dos reclamaciones formuladas respecto de las liquidaciones provisionales (núms. LCZ 08002012001204 y LCZ 08002013000076) practicadas con fecha de 12 de febrero y 04 de marzo de 2013 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña [AEAT], en concepto de Derechos de Arancel e IVA a la importación, ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importe de 461.843,56 euros y 222.129,64 euros, respectivamente, a resultas de un procedimiento de verificación de datos cuyo objeto era la comprobación de la validez de los certificados de origen aportados por PUNTO FA en los despachos de importación que se relacionaban.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, recogidos, en esencia, en el auto de admisión de este recurso, así como en la sentencia impugnada y en la resolución del TEAC, y no combatidos por las partes, son los siguientes:

a) PUNTO FA, en el período objeto de revisión (ejercicios 2010 a 2012), se encontraba acogida al "Procedimiento Simplificado de Domiciliación", regulado en la Orden de 21 de diciembre de 1998 que desarrolla el Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario ["CAC/1992"], y el Reglamento (CEE) núm. 2454/93 de la Comisión, del 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario ["RACAC/1993"] [BOE de 8 de enero], lo que suponía, entre otras cosas, que las mercancías depositadas en los almacenes de la entidad estaban bajo vigilancia y control aduanero.

b) PUNTO FA era titular, igualmente, de un régimen de depósito aduanero privado, Tipo D, regulado en la Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] ["BOE de 6 de agosto"]; en cuyo artículo 2.2 establece que la inclusión de las mercancías a través del procedimiento de domiciliación en el citado régimen se lleva a cabo mediante el envío de un mensaje IDA a la aduana de control, en el que deben constar todos los datos que aparecen en el Anexo II de la citada Resolución, entre los que se encuentra la indicación de preferencia arancelaria y de los documentos que acompañan a la operación. Es decir, en el momento de presentar las mercancías en la aduana e incluir las mismas en depósito aduanero, PUNTO FA ya disponía de todas y cada una de las pruebas



del origen preferencial, siendo debidamente registradas. Todo ello permitió a la Aduana de control el completo seguimiento y evolución informatizada de las mercancías vinculadas al régimen preferencial. Igualmente, en el momento en el que PUNTO FA recibía un pedido de venta, a través del sistema FIFO (First in First out) efectuaba bajas parciales en los documentos precedentes de vinculación IDA mediante la formalización de diferentes despachos de importación.

c) Con fecha 29 de octubre de 2012 y 4 de febrero de 2013 la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales inició, mediante notificación de propuesta de liquidación, dos procedimientos de verificación de datos, cuyo objeto era la comprobación de los certificados de origen aportados por la entidad respecto a determinadas mercancías, procedentes de diferentes países (estos certificados le habían permitido la aplicación de los beneficios arancelarios preferenciales concedidos de modo unilateral por la Comunidad en favor de determinados países a la luz de lo establecido en el RACAC [artículo 27]). La citada Dependencia entendió que no podían beneficiarse de trato preferencial aquellas importaciones en las que el plazo entre la fecha de expedición del certificado de origen y la fecha de admisión de la posterior declaración de importación ["DUA"] fuese superior a dos años. Dicho de otro modo, no podían aceptarse los certificados acreditativos del origen preferencial en aquellos casos en los que el primer despacho parcial de importación de la mercancía se hubiese realizado antes de la finalización del plazo de 2 años, a contar desde la fecha de expedición de dichos documentos de origen. Como consecuencia del anterior criterio, se dictaron dos liquidaciones provisionales, una de 12 de febrero de 2013 (núm. LCZ 08002012001204), de un importe de 461.843,56 euros, y otra de 4 de marzo de 2013 (núm. LCZ 08002013000076), y de 222.129,64 euros de cuantía, notificadas el 12 de febrero y el 14 de marzo de 2013, respectivamente.

d) Disconforme con lo anterior, la entidad presentó sendas reclamaciones económico-administrativas (núms. R.G.: 3382/2013 y R.G.: 3383/2013), alegando, entre otros motivos, la caducidad de la deuda aduanera, la incorrecta aplicación del procedimiento de verificación de datos en la comprobación de la situación tributaria de PUNTO FA y la validez de los certificados de origen aportados en el momento de despacho a libre práctica. El TEAC, en resolución de 17 de marzo de 2016, estimó las reclamaciones acumuladas en el presente litigio, pero solo parcialmente. Consideró que en el momento de la notificación de la liquidación aduanera -el 14 de marzo de 2013-, ya se había producido su caducidad por el transcurso del plazo de tres años regulado en el artículo 221.3 CAC (el nacimiento de la deuda aduanera se había producido en fecha 28 de febrero de 2010). No obstante, la estimación no se refería ni a la incorrecta aplicación del procedimiento de verificación de datos en la comprobación de la situación tributaria de la entidad recurrente ni a la validez de los certificados de origen aportados en el momento de despacho a libre práctica, pretensiones que fueron desestimadas, por lo que la entidad recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

## **SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

Como acabamos de señalar, discrepando de la anterior resolución del TEAC, PUNTO FA interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 25 de septiembre de 2017, en la que el Tribunal señala en sus fundamentos jurídicos:

" CUARTO : Sobre los motivos de la demanda rectora del recurso jurisdiccional basados en defectos de forma.

1.- En la demanda rectora del recurso jurisdiccional, en primer lugar, se pretende:

"1º- La nulidad de actuaciones llevadas a cabo por el procedimiento de verificación de datos en las comprobaciones que precedieron a los posteriores Acuerdos Liquidatorios que dieron lugar a las reclamaciones presentadas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, de conformidad a lo expuesto por esta parte en los Fundamentos de Derecho II y III respecto a las infracciones normativas producidas y la indefensión causada."

2.- En el fundamento jurídico II de la demanda se propugna la "Inadecuación del procedimiento de verificación de datos". Por considerar la demandante que tendría que haberse seguido el procedimiento de inspección establecido en los arts. 141 a 159 LGT , al corresponder a la Inspección de Aduana, en lugar de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales, la comprobación a posteriori del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales. Además de considerar que el procedimiento instruido determinó la indefensión del obligado tributario, en la medida que el órgano de gestión "...cursó directamente y sin previo aviso dos propuestas liquidatorias provisionales, concediendo el exiguo plazo de diez días para consultar el voluminoso expediente y formular alegaciones..."

Sin embargo, el procedimiento de verificación de datos, novedad introducida por los arts. 131 a 133, ambos inclusive de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un procedimiento de comprobación llevado a cabo por los propios órganos de gestión, sin actuación instructora de ningún tipo, que **resulta aplicable en los supuestos comprendidos en el referido art. 131 y, entre ellos, "c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de**



**la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma".** Así aparece interpretada la normativa expuesta en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2015 [Rec. Casación 220/2014], conforme a la cual: "...el procedimiento de verificación de datos (...) se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración. Y en todo caso, si dicho procedimiento termina mediante liquidación, ésta deberá ser motivada ( artículo 133.1.b), si bien también puede concluir mediante iniciación de un procedimiento de comprobación". A lo que hay que agregar que el mismo art. 133 LGT dispone que: "2. La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma".

En consecuencia, carece de fundamento sostener la inadecuación del procedimiento de verificación de datos para el control formal a posteriori de la validez de los certificados de origen aportados por el obligado tributario en los despachos de importación relacionados, y para la práctica de una liquidación provisional, como resultado de la verificación, determinada por la pérdida de los beneficios arancelarios por razón de origen, como consecuencia de la aplicación de las normas y directrices comunitarias vigentes en la materia. Pues, **en definitiva, como apunta el REAC en su resolución, "... la aplicación indebida de la normativa resulta patente de la propia declaración presentada (DUA de importación) y de los documentos que la acompañan (certificado de origen) siendo por tanto admisible el procedimiento de verificación de datos".**

Del mismo modo, carece de fundamento sostener la indefensión del obligado tributario, puesto que del expediente se desprende que las liquidaciones provisionales originariamente impugnadas, se practicaron con observancia del procedimiento establecido en el art. 132 LGT y, por tanto, del trámite e alegaciones al obligado y de motivación de las liquidaciones que dicho precepto legal contempla.

(...).

QUINTO: Sobre los motivos de la demanda rectora del recurso jurisdiccional relativos al fondo del asunto.

2.- Se pretende, adicionalmente, en la demanda:

"20.- La nulidad de los dos Acuerdos de Liquidación dictados posteriormente por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña debido a la nulidad de actuaciones interesada en el punto anterior; y, en todo caso, por inconsistencia de los motivos alegados para retirar los beneficios arancelarios aplicados en el momento de efectuarse las respectivas importaciones, e improcedente exigencia de intereses de demora. 30.- Como consecuencia de todo lo anterior, el reconocimiento de la plena validez y eficacia de los certificados de origen aportados por la recurrente y, por tanto, la procedente aplicación de los beneficios arancelarios acreditados en dichos certificados a las respectivas importaciones. 40.- El derecho de esta parte a ser reembolsada del coste de las garantías presentadas para obtener la suspensión del ingreso de las cuotas impugnadas en ambas instancias, incluida esta vía jurisdiccional, a cuantificar en el trámite de ejecución de Sentencia y en función del tiempo total de duración de dicha suspensión."

Pues, la parte demandante, en función de la manera de proceder del obligado tributario dentro del "procedimiento simplificado de domiciliación", así como de la normativa aplicable según el origen de la mercancía, y haciendo valer el "Dictamen sobre validez y eficacia de los certificados de origen de mercancías introducidas en depósito aduanero", adjuntado con la demanda, sostiene sustancialmente que:

"...todos los certificados de origen que acreditaban el régimen preferencial de las operaciones objeto de los dos procedimientos de verificación de datos fueron presentados dentro de los plazos legalmente previstos, por lo que cabe afirmar que, según las directrices comunitarias invocadas en el dictamen acompañado, desde el momento en que PUNTO FA, S. L., introdujo en Depósito Aduanero todas y cada una de las mercancías objeto de verificación, disponía de sus correspondientes pruebas de origen válidas..."

"...en el momento en el que se presenta un certificado de origen con cargo a un mensaje IDA de introducción de una mercancía en depósito, es cuando debe considerarse a todos los efectos como presentada la prueba de origen de dicha mercancía en régimen suspensivo. No tendría sentido que despachos amparados en un mismo certificado de origen pero objeto de diferentes DUAS en función de su retirada efectiva del Depósito recibieran diferente tratamiento en materia de origen, o incluso que pudiera considerarse caducado el certificado aun siendo conocedora la Aduana de que dicho certificado amparaba más mercancías".

**Pero sucede que, como se indica en la resolución del TEAC inmediatamente impugnada, en el caso de que se produzca el despacho a libre práctica de las mercancías una vez transcurridos los plazos de validez previstos para las pruebas de origen [10 o 4 meses, según los casos], la aceptación de los correspondientes certificados de origen se encuentra supeditada al cumplimiento de un conjunto de condiciones previstas tanto en las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario [DAC / Reglamento 2454/93, de 2 de julio, de la Comisión], como en los diversos acuerdos preferenciales suscritos entre la Comunidad y terceros países,**





**y especificadas en las directrices comunitarias de aplicación en la Comunidad de las disposiciones sobre la validez de las pruebas de origen, particularmente, las relativas al art. 90 ter de las DA. Se trata de las condiciones establecidas en el apartado 3, letras a ) y b), de las mencionadas directrices, recogidas en el último fundamento jurídico de la resolución del TEAC y que aquí se dan por reproducidas .**

Siendo ello así, como queda dicho, discrepa la demanda del criterio aplicado por la Administración aduanera y confirmado por el TEAC en los supuestos en los que la presentación del certificado de origen preferencial ante la Aduana se produce antes de la expiración del plazo de dos años, con ocasión de la realización de un despacho de carácter parcial. Para lo cual, la parte demandante se atiene al dictamen adjuntado con la demanda, en el que en función de las consideraciones hechas en el mismo se establece, en conclusión "...que los certificados de origen presentados a las autoridades aduaneras vía IDA son válidos y extienden su vigencia a todas las mercancías a las que se refieren, independientemente de cuál sea el momento de su posterior salida de depósito aduanero. Aplicar la normativa aduanera en sentido distinto supondría una interpretación Extra-*legem* de la misma, al pretender que algo no regulado, la vigencia limitada de un certificado de origen referido a unas mercancías de estancia ilimitada en el depósito, se convierta en una regulación positiva".

Sin embargo, como se dice en la contestación a la demanda, los elementos a tener en cuenta para determinar la deuda aduanera son los la mercancía tenía a la fecha del despacho a libre práctica, "... que implica la exigencia de los derechos de importación y demás medidas de política comercial que en su caso resulten aplicables, por lo que no se pueden tener en cuenta condiciones vigentes en el momento de entrada de las mercancías en el depósito" [ art. 79, en relación con el 214, del Código Aduanero Comunitario ].

**Lo cual, permite concluir, como se hace en la resolución del TEAC, que como el límite de dos años fijado en las directrices comunitarias relativas a la admisión de las pruebas de origen se refiere al despacho a libre práctica de las mercancías, para el cumplimiento del indicado plazo hay que atender a la fecha en que las mercancías sean despachadas de importación. Por lo que como al tiempo de presentación de las declaraciones de importación a las que se contraen las liquidaciones originariamente impugnadas habían transcurrido más de dos años desde la expedición del certificado de origen preferencial, carece de fundamento sostener el mantenimiento del derecho a los beneficios arancelarios derivados del origen preferencial de las mercancías importadas. Y en consecuencia, desprovistas de fundamento se encuentran también las pretensiones formuladas en los ordinales 2º a 4º de la súplica de la demanda".**

#### **TERCERO.- Preparación del recurso de casación.**

1. El procurador don Jorge Deleito García, en representación de la entidad PUNTO FA, presentó escrito de preparación del recurso de casación, contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de las siguientes normas: (i) el artículo 21 (Instrucciones y órdenes de servicio), en relación con el artículo 52.2 (Publicidad e inderogabilidad singular) de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ["LRJAPPAC"] (BOE de 27 de noviembre), así como el artículo 254 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, de 29 de octubre de 2004 ["TCE"] (DOUE de 16 de diciembre), y el artículo 24 de la Constitución Española ["CE"]; por cuanto se ha asumido, de forma improcedente, el rango normativo de unas Directrices comunitarias que, sin embargo, carecen de fuerza jurídica vinculante; (ii) el artículo 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"], y el artículo 39 bis LRJAPPAC (Principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad), por motivación deficiente e interpretación errónea de la normativa aplicable; y, por último, (iii) el artículo 141 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], por cuanto se ha omitido el procedimiento legalmente establecido en dicho precepto.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 30 de noviembre de 2017, tener por preparado el recurso de casación contra la sentencia dictada en el recurso núm. 520/2016.

#### **CUARTO.- Admisión del recurso.**

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 9 de marzo de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que las tres cuestiones concatenadas que presentan dicho interés son, literalmente, las siguientes:

" Primera. Elucidar si unas Directrices Comunitarias, relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales, que no han sido publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea ni han sido comunicadas a los operadores económicos afectados, pero que han sido aplicadas

de forma directa por la Administración tributaria a través de disposiciones interpretativas internas (Circulares o Instrucciones), poseen fuerza jurídica vinculante.

Segunda. Clarificar si el procedimiento de verificación de datos (regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) es idóneo para comprobar, como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación o si, por el contrario, debe utilizarse el procedimiento de inspección tributaria (regulado en los artículos 177 a 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respectivamente).

Tercera. Precisar cuáles son las consecuencias jurídicas de la vulneración de ese procedimiento. En particular, precisar si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, debiendo haberse utilizado un procedimiento de inspección tributaria, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho".

Además, el referido auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 141 LGT, y los artículos 21, 39 bis y 52.2 de la LRJAPPAC (actuales artículos 6 y 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [BOE de 2 de octubre], y artículo 37 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [BOE de 2 de octubre], respectivamente).

#### **QUINTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. El procurador de los Tribunales don Jorge Deleito García, en nombre de PUNTO FA, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 7 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, comienza precisando que los dos acuerdos de liquidación, fruto de sendos procedimientos de verificación de datos, impugnados ante el TEAC, "regularizaron un total de 1.749 declaraciones de importación (DUAS), algunas de ellas con más de una partida de orden, lo que dio lugar a nada menos que 3.569 liquidaciones individualmente consideradas" (págs. 1-2).

3. Hecha la anterior aclaración, se razona acerca de la infracción por la sentencia recurrida de los artículos 21 y 52.2 de la LRJAPPAC (actuales artículos 6 de la Ley 40/2015, y artículo 37 de la Ley 39/2015). Y, se afirma que dicha sentencia fundamenta la desestimación de las pretensiones de nulidad de las liquidaciones impugnadas esgrimidas por PUNTO FA "en unas Directrices Comunitarias que, como tales, y así se indica de forma expresa en la versión inglesa de las mismas, carecen de fuerza jurídica vinculante y que, además", "no podían restringir derechos reconocidos por normas reglamentarias". De esta forma, su "aplicación directa, a raíz de una simple Circular o Instrucción de la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales dirigida a los Jefes de las Dependencias Regionales de Aduanas de 25 de Junio de 2009", emitida "más de tres años después de la fecha de aplicación de las citadas Directrices Comunitarias (1 de Abril de 2006)" y aplicada a la recurrente "seis años más tarde, implica que se haya dado a dichas Directrices un rango normativo que no tienen, excediéndose incluso los límites señalados en el artículo 21 de la Ley 30/1992 por cuanto las mismas no han sido publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea, ni notificadas a los Operadores afectados, contraviniéndose también el artículo 52.2 de la Ley 30/1992" (pág. 3). A este respecto, se manifiesta, entre otras cosas: (i) que "un acto que emana de una institución comunitaria no puede imponerse a las personas físicas y jurídicas en un Estado miembro antes de que éstas tengan la posibilidad de conocerlo mediante su debida publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de Diciembre de 2007, Asunto C-161/06)" (pág. 3); (ii) que las "Directrices Comunitarias no tienen la naturaleza de una disposición normativa (Reglamento, Directiva, Decisión), ya que se trata de meros documentos de índole interpretativo (orientaciones prácticas) dirigidos a las autoridades nacionales de los Estados miembros de la Comunidad Europea" (pág. 3); (iii) que si el "propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece en su artículo 288 que las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes, menos aún pueden serlo unas líneas directrices como las objeto de litigio" (pág. 4); (iv) que "en la versión inglesa de las propias Directrices Comunitarias aquí cuestionadas se indica de forma expresa que carecen de fuerza jurídica vinculante" (pág. 4); (v) que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) "ha reconocido con respecto a éstas y otro tipo de líneas directrices que, por tratarse de meros documentos interpretativos y/o orientadores tendentes a clarificar aspectos respecto a normas reglamentariamente establecidas, ni aun habiéndose publicado en el Diario oficial de la Unión Europea, carecen de fuerza vinculante en derecho y lo que es más importante aún, nunca pueden restringir los derechos reconocidos reglamentariamente" [pág. 5; se cita la STJUE de 27 de 2008 (Asunto C-403/07), apartado 48]; (vi) que "para que una disposición pueda tener efectos jurídicos frente a terceros es condición sine qua non que la misma sea publicada en el boletín o diario oficial que corresponda" (pág. 6), como se establece en la normativa comunitaria (artículo 254 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) y en la de ámbito internacional



[artículo X del "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (GATT de 1994)], así como en la española (artículos 21 y 52.1 LRJAPPAC); (vii) que aplicar esas Directrices "y en base a las mismas restringir a los operadores económicos el derecho a la obtención de unos beneficios arancelarios que le son reglamentariamente reconocidos, comportaría, además, la violación por España y la Unión Europea de sus obligaciones internacionales con arreglo al artículo X del GATT 1994" (pág. 7); y (viii), en fin, que las Directrices controvertidas "establecieron un plazo máximo de dos años de validez para las pruebas de origen que se encontrasen depositadas en régimen aduanero, contraviniendo lo establecido al respecto en la normativa aduanera comunitaria y en los diferentes acuerdos preferenciales suscritos entre la Unión Europea y diferentes países, que ningún plazo máximo establecen" (pág. 8).

4. A continuación, se argumenta sobre la infracción por la sentencia impugnada del artículo 39 bis LRJAPPAC (actual artículo 4 de la Ley 40/2015). Y, a estos efectos, se dice: (i) que la resolución judicial recurrida ha confirmado las liquidaciones practicadas por la Administración aduanera aquí cuestionadas "sin tan siquiera valorar que, especialmente en el caso que nos ocupa en ningún caso debería considerarse que las pruebas de origen se presentaron transcurridos dos años desde su emisión, por los motivos expuestos tanto en vía económico-administrativa como en vía jurisdiccional (pág. 8); (ii) que limitar, como hacen las Directrices comunitarias puestas en tela de juicio, "a dos años desde la emisión de una prueba de origen correctamente emitida el plazo de aceptación por parte de las administraciones aduaneras en caso de presentación tardía de la prueba de origen supone implantar una medida más restrictiva que la que se establece en la legislación aplicable" (pág. 8), normativa que se recoge en el auto de admisión (el Código Aduanero Comunitario y su Reglamento de Aplicación, la reguladora del Régimen de Depósito Aduanero, y los Acuerdos Preferenciales suscritos entre la Comunidad Europea, actualmente Unión, y diferentes países, en el presente supuesto, Madagascar, Turquía, Marruecos y Egipto), y que "permite a las autoridades aduaneras aceptar las pruebas de origen "cuando los productos les hayan sido presentados en aduana antes de la expiración de dicho plazo" sin establecer límite temporal alguno para ello" (pág. 9); (iii) que de la normativa comunitaria, y, en particular, del artículo 19.4 del Código Aduanero Comunitario, se desprende "que una prueba de origen no puede perder su validez si las mercancías amparadas en la misma han sido presentadas en aduanas dentro del período de validez de dicha prueba de origen, esto es dentro del plazo de cuatro meses desde su emisión, en el supuesto de certificados de origen EUR-1 y ATR, o de diez meses para los certificados FORM-A, siendo ese momento en nuestro caso, según lo dispuesto, como se ha dicho, en el propio CAC cuando las mercancías se vinculan al régimen de Depósito Aduanero, no cuando se despachan a libre práctica" (pág. 11); (iv) que "PUNTO FA S.L. cumplía sin lugar a dudas con la normativa aplicable a la validez de los certificados de origen, al disponer en el momento de vincular las mercancías al régimen de depósito aduanero de las correspondientes pruebas de origen, las cuales inscribió debidamente en sus registros, haciendo constar dichas pruebas en la casilla 44 del mensaje IDA que envió a la Aduana cuando vinculó las mercancías a su Depósito Aduanero, según prevé el artículo 76 apartado 1c) del Reglamento CE 2913/1992", "así como en la contabilidad de existencias que estaba obligada a llevar, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 273 del citado Reglamento CE 2454/1993" (págs. 11-12); (v) que una "mera Directriz Comunitaria, que no posee fuerza jurídica en derecho, no puede ir más allá de las normas legales restringiendo y limitando los derechos de los operadores afectados y, mucho menos, puede modificar las condiciones bilateralmente pactadas con los países con los que se han firmado Acuerdos preferenciales" (pág. 13); (vi) que en España las Directrices comunitarias cuestionadas "han sido por primera vez notificadas a los Operadores económicos por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales mediante una Nota informativa de fecha 27 de Julio de 2017 (NI GA 10/2017 de 24 de Julio, relativa a las Directrices sobre la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales)" (pág. 14); (vii) que "obligar a despachar en el plazo máximo de dos años a contar desde la emisión de unas pruebas de origen mercancías con origen preferencial para poder acogerse a los beneficios arancelarios que le corresponderían, iría en contra de la naturaleza jurídica de dichos Depósitos regulados, en el momento de los despachos de importación cuestionados, en los artículos 98 al 113 del Reglamento CEE 2913/92 y en los artículos 268 y 524 a 535 del Reglamento CEE 2454/93 y en la Resolución de 18 de Junio de 2003 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como en el Convenio de Kyoto de 1993 sobre Simplificación y Armonización de Regímenes Aduaneros" (pág. 14); (viii) que la Administración aduanera permitió "a PUNTO FA S.L. seguir despachando las mercancías con beneficios arancelarios sin controversia alguna por parte de la Aduana de despacho durante más de tres años después de la citada Circular y retirarles tales beneficios por comprobaciones efectuadas a posteriori años después cuando [su] representada ya no tenía opción alguna para actuar" (pág. 15); y (ix), finalmente, que "en la gran mayoría de las 1.794 declaraciones de importación (DUAS) aquí cuestionadas, los mismos certificados de origen que las amparaban ya habían sido presentados ante la misma Aduana para el despacho a libre práctica de parte de la mercancía amparada en dichos certificados de origen antes del vencimiento del plazo de dos años desde su emisión" (pág. 16).



5. Seguidamente, se razona porqué, frente a lo que mantiene la sentencia impugnada, para denegar a posteriori el derecho a unos beneficios arancelarios y proceder a su recaudación, la Administración aduanera tenía que haber acudido al procedimiento inspector y no al de verificación de datos.

En el sentido de que en estos supuestos no procede el procedimiento de verificación de datos se habría pronunciado claramente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en dos reclamaciones interpuestas por otro operador en asuntos idénticos al debatido en nuestro caso en sus dos acuerdos estimatorios de 1 de diciembre de 2016 (Exptes. núms. 08/06322/2013 y 08/06355/2013), con fundamento en que "en los presentes casos se plantean discrepancias jurídicas de cierta complejidad, al valorar la aplicación de la normativa comunitaria que supone determinar cuándo debe tenerse por presentado ante la Aduana un documento de origen y su validez a efectos de determinar si resultan aplicables los beneficios arancelarios preferenciales en la fecha en la que se presentó una declaración de importación cuando previamente se había incluido la mercancía a despachar en un depósito aduanero mediante una declaración en la que se había señalado expresamente el documento de origen, que de ninguna forma, a juicio de este Tribunal, pueden ser consideradas como de discrepancias "patentes" (pág. 17).

Y, además, se sostiene que "es competencia exclusiva de la Inspección verificar el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos para gozar del beneficio arancelario inicialmente reconocido y luego negado, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 141", apartado e), LGT. Subrayándose, acto seguido, que, según el TEAC, "el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración (esto es, la actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la declaración-liquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración), permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad" (págs. 18-19).

Se indica, asimismo, en este punto, que la utilización del procedimiento de verificación de datos solo "pudo obedecer al riesgo de vencimiento del plazo de caducidad de tres años que establecía el artículo 221, apartado 3, del entonces vigente Código Aduanero aprobado por Reglamento CE 2913/1992 de 12 de Octubre de 1992 para poder comunicar al deudor el importe de las liquidaciones resultantes de la comprobación, pese a lo cual caducaron cuatro, como estimó ya el Tribunal Económico Administrativo Central en el Acuerdo recurrido ante la Audiencia Nacional" (págs. 19-20).

6. Por último, se sostiene que "[e]ludir el procedimiento legalmente aplicable para sustituirlo a voluntad por otro distinto es un vicio de nulidad de pleno derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 217.e)" LGT, y "en los artículos 47.1.e) de la Ley de Procedimiento Administrativo Común (artículo 62.1.e) de la Ley precedente) tal y como ha sido interpretado reiteradamente por este" Tribunal (pág. 22); razón por la cual "no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Y "[t]eniendo en cuenta -se concluye- que en derecho aduanero, el plazo de tres años que dispone la Administración para notificar una deuda aduanera es de caducidad y no de prescripción, el haber recurrido los actos administrativos aquí impugnados, no suspendería dicho plazo de caducidad trienal para notificar una deuda aduanera" (pág. 23).

7. En virtud de lo expuesto, se solicita de esta Sala que dicte sentencia estimando el recurso "por cualquiera de los motivos articulados", y declare "la nulidad de las liquidaciones citadas y del Acuerdo del TEAC que las confirmó, así como la plena validez y eficacia de los certificados de origen presentados por [su] representada en el momento de realizar sus importaciones y, por lo tanto, la procedencia de la aplicación de los beneficios arancelarios inherentes a dichas importaciones, condenando a la Administración demandada al pago de las costas, así como al reembolso del coste de las garantías que hubo de prestar en su día para obtener la suspensión de la ejecución de las liquidaciones practicadas" (pág. 24).

#### **SEXO.- Oposición del abogado del Estado al recurso de casación.**

1. El abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2018, que observa los requisitos legales.

2. Tras una breve referencia a los hechos y a los fundamentos de la sentencia impugnada, razona acerca de la alegada infracción de los artículos 21 y 52.2 de la LRJAPPAC. Y, sobre este particular, señala: (i) que tanto en vía administrativa como en la judicial, la discrepancia "no tiene que ver con la aplicación de las Directrices, ni con el plazo de dos años a que las mismas se refieren" (pág. 6), sino con "la manera en que se habían aplicado (interpretado en el caso concreto)", por lo que "la cuestión ahora planteada podría tacharse de cuestión nueva" (pág. 7); (ii) que aunque las "disposiciones jurídicas -las fuentes normativas- aplicadas para





resolver el litigio son las normas del Reglamento (CEE) 2454/93, concretamente los artículos 97 duodécimos y 97 quince, y las contenidas en los diversos acuerdos preferenciales suscritos entre la UE y terceros países", "existen unas Directrices, no publicadas oficialmente pero de general conocimiento", "emanadas de los grupos de la Comisión Europea encargados de la política impositiva y de la unión aduanera", que deben observarse por los órganos aduaneros españoles, "sin que el hecho de que así lo diga una Circular o Instrucción convierta a esta en un instrumento necesario para la aplicación de aquellas, aunque sea una manifestación del principio de jerarquía" (pág. 7); (iii) que, en cuanto a la naturaleza jurídica de las Directrices, "comp[ar]t[e] con el recurrente que se trata de normas de naturaleza explicativa u orientativa", pues "no son normas jurídicas, no constituyen fuente del derecho pero tienen valor interpretativo", sino que "su naturaleza sería similar a la que se predica de las Directrices que acompañan al modelo de Convenio OCDE en materia de doble imposición respecto de las que se ha pronunciado la sentencia de la Sala de 2 de marzo de 2017, rec. cas. 1029/2016, en términos plenamente aplicables al presente caso", señalando que "no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de las mencionadas Directrices de la OCDE, dada su ausencia de valor normativo, es decir, de fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de éstas, y que este Tribunal Supremo ya había declarado con anterioridad (así, la Sentencia de 18 de julio de 2012, pronunciada en el recurso de casación no 3779/2009), en que se consideran tales directrices como meras recomendaciones a los Estados y, en otro lugar de dicha sentencia, les asigna un valor interpretativo", no obstante lo cual "entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación -así lo dice expresamente la ley- debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que en aquéllas se recogen, pero no comprometen a los Tribunales de justicia, a la hora de resolver los procesos judiciales de que sean competentes" (pág. 8); (iv) que, en definitiva, "las Directrices en materia aduanera no son normas jurídicas y su contenido no vincula a los órganos judiciales, pero tienen valor interpretativo y, en virtud de la Circular emanada del Departamento de Aduanas de la AEAT deben observarse por los órganos de la Administración aduanera" (págs. 8-9); (v) que existe una "neta distinción entre las normas aplicables (Reglamento (CEE) 2454/93 y acuerdos bilaterales con terceros países), y las Directrices que aportan criterios", pero ni el "TEAC, ni la Sala de instancia atribuyen a esas Directrices valor normativo y ninguna declaración se contiene en ese sentido" (pág. 9); (vi) que la "impugnación del recurrente no ha de basarse en la infracción que consistiría en atribuir carácter normativo a las Directrices sino en la contradicción de esa interpretación con los preceptos aplicables del Reglamento (CEE) 2454/93, que no ha sido alegada en el presente recurso" (pág. 9); y (vii) que, en suma, "las Directrices no dejan de ser criterios orientativos o interpretativos y como tales no es necesaria su publicación y para su aplicación no es necesaria su publicación oficial, por lo que no se han infringido los artículos 21 y 57.2 LRJPAC (ni tampoco se ha producido indefensión pues no hay desconocimiento y, además, el recurrente ha tenido la posibilidad de alegar cuanto a su derecho conviene respecto de la validez de los certificados de origen)" (pág. 9).

**3.** A continuación, argumenta contra la invocación por la entidad recurrente de la infracción del artículo 39 bis LRJAPPAC "en la medida en que la limitación a dos años el plazo de aceptación de la prueba de origen de las mercancías "supone implantar una medida más restrictiva que la que se establece en la legislación aplicable." (pág. 10). Y asevera: (i) que "si las Directrices se hubieran excedido de lo establecido en las normas aplicables, la infracción habría de predicarse respecto de estas últimas y no del principio de proporcionalidad reflejado en el art. 39 bis LRJPAC" (pág. 11); (ii) que en la interpretación de la Sala de instancia, "el plazo de dos años debe contarse desde el despacho, lo que permite aplicar el plazo de dos años", limitándose entonces la controversia "a si ese plazo de dos años es conforme a derecho ya que la otra cuestión, la del momento a tomar en consideración para computar el plazo, ya no puede discutirse" (págs. 11-12); (iii) que el "plazo de dos años establecido en las Directrices no vulnera el principio de proporcionalidad, ni restringe derechos reconocidos a los operadores aduaneros" (pág. 12), como se desprende del artículo 97 quince del Reglamento (CEE) 2454/93, que "consagra la obligación de presentar las pruebas de origen dentro de unos plazos pero faculta a las autoridades para admitirlos más allá de esos plazos si concurren "circunstancias excepcionales" o los productos se presentan antes de plazo (presentación que en nuestro caso se entiende realizada en el momento del despacho a libre práctica)", y si "tenemos en cuenta que la aceptación por parte de la Aduana es potestativa ("podrán ser admitidas") y que el concepto de "circunstancias excepcionales" es un concepto jurídico indeterminado, no puede afirmarse que las Directrices tengan carácter restrictivo, puesto que no se configura en la norma un auténtico derecho" (pág. 13); y (iv) que "el plazo de dos años opera como una condición respecto de un reconocimiento de la posibilidad de admitir la prueba de origen que en absoluto puede calificarse de restrictiva puesto que no está garantizado por el precepto (no se declara en el art. 97 quince un derecho subjetivo)" (pág. 13).

**4.** Seguidamente, se argumenta sobre la conformidad a Derecho de la utilización del procedimiento de verificación de datos, el cual, según el abogado del Estado, "se limitó a comprobar si la aportación de los certificados de origen aportados por la recurrente se había producido o no antes de la finalización del plazo de dos años a contar desde la expedición de los mimos, tarea comprobadora que no presenta complejidad y



que puede fundarse en el apartado c) del art. 131 LGT, por cuanto que la aplicación indebida de la normativa es patente" (pág. 14). A su juicio, cosa "distinta es que el recurrente considere que la normativa ha sido indebidamente aplicada por la Administración ya que esta es una cuestión vinculada al fondo del asunto pero no a la elección del procedimiento" (pág. 14).

Apunta, asimismo, finalmente, que "en el presente caso la Administración se ha limitado a cotejar la declaración de despacho con la fecha de los certificados" (pág. 14), tal y como exigiría nuestra sentencia de 31 de enero 2017 (RCA núm. 972/2015), y que la circunstancia de que "el art. 141 LGT incluya entre las facultades propias de la Inspección de los tributos la de comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para obtener beneficios fiscales no constituye un impedimento para que pueda eliminarse un determinado beneficio en un procedimiento de verificación de datos si, como es el caso, concurren las circunstancias para ello" (págs. 14-15).

5. Por último, mantiene que si se "se estimara que el procedimiento de verificación de datos es improcedente, esa conclusión no conduciría a la declaración de nulidad de pleno derecho de las actuaciones", pues, como señala la resolución del TEAC de 5 de julio de 2016, esa "declaración solamente procedería cuando la infracción pueda calificarse de manifiesta por haberse seguido un procedimiento "total y absolutamente" improcedente" (pág. 15), y en "un caso como el presente, en el que no se han transgredido por la Administración los límites expresos establecidos en las normas reguladoras del procedimiento de verificación de datos (existencia de declaración; ausencia de comprobación de valores; comprobación no vinculada a rentas por ejercicio de actividades económicas), la utilización indebida del procedimiento no podría conducir a la nulidad de pleno derecho y nos encontraríamos ante un supuesto de mera anulabilidad" (pág. 17).

6. Como conclusión de lo razonado, se propugna como doctrina correcta: (a) que las "Directrices Comunitarias relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales son normas orientativas o interpretativas y no vinculan a los tribunales en la aplicación del derecho"; (b) que la "verificación de la validez de los certificados de origen aplicando las normas y directrices comunitarias puede llevarse a cabo en un procedimiento de verificación de datos"; y (c), en fin, que si se considerase inadecuado el procedimiento de verificación de datos, "la anulación de la liquidación integra un supuesto de mera anulabilidad" (pág. 18). Por lo que solicita de esta Sala que "desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho" (pág. 19).

#### **SÉPTIMO.- Señalamiento para deliberación del recurso.**

Mediante providencia de la Sala, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Por providencia, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, y se señaló para deliberación, votación y fallo el 19 de mayo de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID19, con el resultado que se expresa a continuación.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Las cuestiones casacionales objetivas planteadas en el auto de admisión. Sobre la aclaración y acotación de las mismas, así como la procedencia de examinar la segunda de ellas en primer lugar.**

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la dictada por la Sección Séptima de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional el 25 de septiembre de 2017 es conforme o no con el ordenamiento jurídico al confirmar tanto el procedimiento de aplicación de los tributos (de verificación de datos) utilizado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, como el criterio de esta al eliminar los beneficios preferenciales de PUNTO FA considerando que "el transcurso de dos años desde la expedición de los documentos de origen, determinaba la pérdida de los beneficios arancelarios por razón de origen, sobre la base de lo dispuesto en las directrices comunitarias relativas a la aplicación en la Comunidad de las disposiciones sobre la validez de las pruebas de origen" (Antecedente de hecho 1º de la sentencia).

Concretamente, la sentencia impugnada, remitiéndose en sus razonamientos a la resolución del TEAC que acaba ratificando, señala, de un lado, en relación al procedimiento de verificación de datos, que este resulta aplicable "[c]uando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma" [ artículo 131.c) LGT], y en este caso "la aplicación indebida de la normativa resulta patente de la propia declaración presentada (DUA de importación) y de los documentos que la acompañan (certificado de origen)" (FD 4º). Y, de otro lado, en cuanto al fondo, asevera: (i) que "en el caso de que se produzca el despacho a libre práctica de las



mercancías una vez transcurridos los plazos de validez previstos para las pruebas de origen [10 o 4 meses, según los casos], la aceptación de los correspondientes certificados de origen se encuentra supeditada al cumplimiento de un conjunto de condiciones previstas tanto en las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario [DAC/ Reglamento 2454/93, de 2 de julio, de la Comisión], como en los diversos acuerdos preferenciales suscritos entre la Comunidad y terceros países, y especificadas en las directrices comunitarias de aplicación en la Comunidad de las disposiciones sobre la validez de las pruebas de origen, particularmente, las relativas al art. 90 ter de las DA" ("condiciones establecidas en el apartado 3, letras a) y b), de las mencionadas directrices"); y (ii) que "como el límite de dos años fijado en las directrices comunitarias relativas a la admisión de las pruebas de origen se refiere al despacho a libre práctica de las mercancías, para el cumplimiento del indicado plazo hay que atender a la fecha en que las mercancías sean despachadas de importación", "[p]or lo que como al tiempo de presentación de las declaraciones de importación a las que se contraen las liquidaciones originariamente impugnadas habían transcurrido más de dos años desde la expedición del certificado de origen preferencial, carece de fundamento sostener el mantenimiento del derecho a los beneficios arancelarios derivados del origen preferencial de las mercancías importadas" (FD 5º).

2. Pues bien, pese a que ya las hemos reproducido en los antecedentes, conviene comenzar nuestra reflexión reiterando ahora las tres cuestiones casacionales objetivas que plantea el auto de admisión porque, antes de abordarlas, nos veremos obligados a hacer algunas precisiones u observaciones y, en cierta medida, correcciones de las mismas, subsanando algún error manifiesto. Recordemos que son las siguientes:

"Primera. Elucidar si unas Directrices Comunitarias, relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales, que no han sido publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea ni han sido comunicadas a los operadores económicos afectados, pero que han sido aplicadas de forma directa por la Administración tributaria a través de disposiciones interpretativas internas (Circulares o Instrucciones), poseen fuerza jurídica vinculante.

Segunda. Clarificar si el procedimiento de verificación de datos (regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) es idóneo para comprobar, como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación o si, por el contrario, debe utilizarse el procedimiento de inspección tributaria (regulado en los artículos 177 a 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respectivamente).

Tercera. Precisar cuáles son las consecuencias jurídicas de la vulneración de ese procedimiento. En particular, precisar si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, debiendo haberse utilizado un procedimiento de inspección tributaria, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho".

Como puede apreciarse, el auto de admisión sugiere que examinemos tres cuestiones, la primera de ellas sobre el que podemos calificar como el fondo del asunto -aunque en seguida aclararemos que solo lo resolvería, en su caso, parcialmente, lo que resulta relevante-, y las dos últimas en relación con el procedimiento de aplicación de los tributos que ha seguido la Administración aduanera.

Además, hemos transcrito las cuestiones tal y como están redactadas en la parte dispositiva del auto, pero este en sus razonamientos jurídicos establece una prelación en el orden de respuesta de los interrogantes, por así decir, de carácter *excluyente*, en el sentido de que especifica que habrá que contestar a la segunda cuestión -procedimental- únicamente "[s]i la respuesta a [la] primera cuestión [sobre el fondo] fuera afirmativa", y a la tercera solo si la "respuesta a [la] segunda cuestión fuese negativa" (FD 6º, 1). Y estas precisiones también tienen relevancia.

3. Las citadas son las cuestiones que, a la luz de un primer análisis del asunto, propone resolver la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión del presente recurso, cuestiones que -se dice- están concatenadas o relacionadas entre sí. Además, el mismo auto identifica como normas jurídicas que, "en principio", serán objeto de interpretación, el artículo 141 LGT, y los artículos 21, 39 bis y 52.2 de la LRJAPPAC (actuales artículos 6 y 4 de la Ley 40/2015, y artículo 37 de la Ley 39/2015, respectivamente).

Sin embargo, resulta evidente que tales cuestiones, que tienen una función nomofiláctica, pueden -y deben- ser cambiadas de orden, atemperadas, reformuladas, moduladas, corregidas, matizadas [ejemplos de ello encontraremos en las sentencias núms. 539/2018, de 3 de abril de 2018 (RCA núm. 427/2017), FD 1º; 1006/2018, de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2800/2017), FD 3º; 1362/2018, de 10 de septiembre de 2018 (RCA núm. 1246/2017), FD 1º; y 628/2019, de 14 de mayo de 2019 (RCA núm. 3457/2017), FD 6º] o, incluso, simplemente, soslayadas [lo hacen, v. gr., las sentencias núm. 817/2018, de 21 de mayo (RCA núm. 9972017); la de 17 de julio de 2018 (RCA núm. 3960/2017, FD 1º; y la citada de 14 de mayo de 2019 (RCA núm. 3457/2017), FD 6º], si así lo reclama la resolución del caso concreto, tarea esta última a la que, necesariamente, ha de



sujetarse o atenerse la Sección de esta Sala que falla sobre el fondo del asunto. Lo mismo puede decirse de las normas o preceptos que sugiere "en principio", dice- que interpretemos el auto de admisión. Y este es, sin lugar a dudas, el caso.

**4.** Efectivamente, parece, antes de nada, que la que se enuncia como cuestión segunda -tras ser oportunamente matizada, como veremos- debe resolverse en primer lugar. Y ello, al menos, por dos razones.

**4.1** En primer término, porque, en principio, desde un punto de vista lógico, procede solventar antes la denuncia de los vicios de procedimiento que los de fondo. Y es que, aún en los supuestos en que la gestión tributaria se activa con una declaración o solicitud del obligado tributario (véase el artículo 118 LGT), sin el *previo inicio* de un procedimiento de aplicación de los tributos (*prius*) -el que corresponda según la norma- *no es posible en Derecho* que la Administración plantee, fundamente o resuelva sobre ninguna cuestión tributaria de fondo (*posterius*). Así lo han entendido, por cierto, aunque sin llegar a verbalizarlo, tanto el TEAC, en la resolución impugnada por PUNTO FA ante la Audiencia Nacional, como esta última, en la sentencia recurrida en esta sede, dado que aquel y esta ventilan en primer lugar la adecuación del procedimiento de verificación de datos a Derecho, y solo después se pronuncian acerca de la validez de las pruebas de origen. Y así han procedido asimismo los tribunales económico-administrativos y los órganos de la jurisdicción ordinaria en los casos analizados en las sentencias de esta Sección que serán de obligada referencia para la resolución de este proceso [por ejemplo, sentencia núm. 1645/2019 (RCA núm. 2532/2017), en la que advertimos que el TEAR "antes de entrar en el fondo analizó, de oficio, la adecuación a derecho de la utilización del procedimiento de verificación de datos" (FD 1º)].

Ciertamente, en algunos casos, como aquí acontece, ambas quejas están tan íntimamente enlazadas -el auto de admisión dice "concatenadas"- que resulta extremadamente difícil, cuando no imposible, separarlas en compartimentos estancos. Así es; de un lado, como cuestión de fondo, se nos pregunta si tienen "fuerza jurídica vinculante" unas Directrices comunitarias "relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales", no publicadas en el BOUE ni comunicadas a los operadores económicos afectados. Y, de otro lado, se nos interroga acerca de si el procedimiento de verificación de datos es idóneo para comprobar, "como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación".

Pero cuando eso sucede la solución no es dirimir la cuestión de fondo en primer lugar, sino -al menos es la que adoptaremos aquí- examinarla *en el seno* del procedimiento, lo que, claramente, no es lo mismo.

**4.2** En segundo término, debemos resolver antes de nada la segunda de las cuestiones casacionales porque, aunque, como hemos anticipado, el auto de admisión puntualiza que esta únicamente surge si se responde afirmativamente a la primera (RJ 6º.1), aún en el supuesto de que alcanzásemos la convicción de que no poseen fuerza jurídica vinculante las Directrices comunitarias relativas a la validez de las pruebas de origen de las mercancías sometidas a determinados regímenes especiales, que no han sido publicadas en el DOUE ni han sido comunicadas a los operadores económicos afectados, "pero que han sido aplicadas de forma directa por la Administración tributaria a través de disposiciones interpretativas internas (Circulares o Instrucciones)", tal convicción, a tenor de las alegaciones sustanciales de las partes, no nos permitiría resolver por sí sola, sin más trámite ni mayor reflexión, el asunto de fondo objeto de disputa en el proceso *a quo*, estimando el recurso. Dicho de otro modo: aunque respondiéramos afirmativamente a la primera cuestión, la disensión acerca de la cuestión de fondo controvertida seguiría subsistiendo, de manera que no podríamos sin más, como nos solicita el auto de admisión, pasar *automáticamente* a resolver la segunda.

**4.2.1** Así es; la entidad PUNTO FA esgrime que la Sala de instancia confirma las liquidaciones recurridas *exclusivamente* con fundamento en unas Directrices comunitarias, no publicadas en el BOUE ni comunicadas a los operadores afectados, que son "meros documentos de índole interpretativo (orientaciones prácticas)", que "carecen de fuerza jurídica vinculante y que, además", y "no podían restringir -como efectivamente habrían hecho- derechos reconocidos por normas reglamentarias" (pág. 3 del escrito de interposición). Textualmente afirma que tales Directrices fueron las que "establecieron un plazo máximo de dos años de validez para las pruebas de origen que se encontrasen depositadas en régimen aduanero, contraviniendo lo establecido al respecto en la normativa aduanera comunitaria [en particular, cita el artículo 19.4 del Código Aduanero Comunitario] y en los diferentes acuerdos preferenciales suscritos entre la Unión Europea y diferentes países, que ningún plazo máximo establecen" (pág. 8).

**4.2.2** Sucede, empero, que el abogado del Estado coincide plenamente con la parte recurrente en que las Directrices aplicadas son solo "normas de naturaleza explicativa u orientativa", en que "no son normas jurídicas, no constituyen fuente del derecho", y "su contenido no vincula a los órganos judiciales, pero tienen valor





interpretativo y, en virtud de la Circular emanada del Departamento de Aduanas de la AEAT deben observarse por los órganos de la Administración aduanera" (págs. 8-9 del escrito de oposición al recurso).

**4.2.3** Y lo cierto es que podríamos estar contestes con ambas partes, y, por consiguiente, responder negativamente a la primera cuestión casacional que nos plantea el auto de admisión si, como apunta el abogado del Estado (pág. 8), atribuyésemos a las Directrices comunitarias aplicadas la misma o similar naturaleza que se predica de las Directrices que acompañan al modelo de Convenio OCDE en materia de doble imposición.

Respecto de estas últimas ("Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas el día 27 de junio de 1995 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE") nos hemos pronunciado en nuestra sentencia núm. 373/2017, de 2 de marzo de 2017 (RCA núm. 1029/2016), señalando que "no son fuente normativa", que "no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de las mencionadas Directrices de la OCDE, dada su ausencia de valor normativo, es decir, de fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de éstas, y que este Tribunal Supremo ya había declarado con anterioridad (así, la Sentencia de 18 de julio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 3779/2009), en que se consideran tales directrices como meras recomendaciones a los Estados y, en otro lugar de dicha sentencia, les asigna un valor interpretativo", no obstante lo cual "entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación -así lo dice expresamente la ley- debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que en aquéllas se recogen, pero no comprometen a los Tribunales de justicia, a la hora de resolver los procesos judiciales de que sean competentes" (FD 8º).

**4.2.4** Sin embargo, como decimos, el reconocimiento de que las Directrices comunitarias relativas a la validez de las pruebas de origen carecen de fuerza jurídica vinculante no nos permitiría estimar *automáticamente* el recurso de casación por la cuestión de fondo, porque la representación pública discrepa con PUNTO FA al defender que las "disposiciones jurídicas -las fuentes normativas- aplicadas para resolver el litigio", no son las Directrices comunitarias, sino "las normas del Reglamento (CEE) 2454/93, concretamente los artículos 97 duodecimos y 97 quincecimos, y las contenidas en los diversos acuerdos preferenciales suscritos entre la UE y terceros países" (pág. 7). Y sostiene que "el plazo de dos años opera como una condición respecto de un reconocimiento de la posibilidad de admitir la prueba de origen que en absoluto puede calificarse de restrictiva puesto que no está garantizado por el precepto (no se declara en el art. 97 quincecimos un derecho subjetivo)" (pág. 13).

Deberíamos, pues, decidir si las liquidaciones tributarias en última instancia cuestionadas son consecuencia *directa* de la aplicación de las Directrices objeto de discrepancia, como sostiene PUNTO FA, o, por el contrario, derivan de la simple y pura aplicación de los reglamentos comunitarios, como mantiene el abogado del Estado, en cuyo caso, pese a responder negativamente a la primera cuestión casacional, no podríamos estimar el recurso.

**5.** Parece, pues, necesario comenzar por el examen de la segunda de las cuestiones que el auto de admisión considera de interés casacional objetivo. Pero esta requiere, asimismo, ser precisada o corregida. Porque dicho auto se interroga si para comprobar la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación, como consecuencia de la aplicación de las normas o Directrices comunitarias, es "idóneo" el procedimiento de verificación de datos, regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT, o el de inspección tributaria, "regulado -se dice- en los artículos 177 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, respectivamente". Sin embargo, aparte del ostensible *lapsus cálami* en la cita de los preceptos de la LGT que regulan el procedimiento inspector (aclararemos que lo hacen los artículos 145 y siguientes), así como en el empleo -visiblemente ocioso- del adverbio "respectivamente", para tal comprobación el auto no propone la interpretación de ninguno de los preceptos de la LGT que regulan el procedimiento de verificación de datos, sino únicamente el artículo 141 LGT, cuyo título es "La inspección tributaria" y enumera las funciones administrativas de la Inspección de los tributos. Ni, lo que es más importante, se cuestiona si para efectuar la referida comprobación reúne las condiciones necesarias u óptimas el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT -que podría considerarse a medio camino, por así decir, entre el procedimiento de verificación de datos y el de inspección-, pese a que en tales preceptos se contiene una mención expresa -aunque anecdótica- a la normativa aduanera (concretamente, en el artículo 136.4).

Ciertamente, el citado artículo 141 LGT recoge en su letra h), entre las funciones de la Inspección, "[l]a realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley". Mas es palmario que una cosa son las *funciones* que corresponden a la Inspección de los tributos como órgano de la Administración tributaria, y otra muy distinta el "*procedimiento de inspección tributaria*" a que, en términos inequívocos, alude el auto de admisión, que se regula en la Sección 2 ("Procedimiento de



inspección") del Capítulo IV ("Actuaciones y procedimiento de inspección") del Título III ("La aplicación de los tributos") de la LGT ( artículos 145 a 159 de la LGT).

Con toda probabilidad, la alternativa que se propone en el auto de admisión exclusivamente entre los procedimientos de verificación de datos y de inspección obedece a que tanto en la vía económico-administrativa como en la judicial, así como, en fin, en el escrito de preparación del recurso de casación, PUNTO FA solo planteó en sus alegaciones esa concreta disyuntiva, decantándose rígida o radicalmente por el de inspección. Y también es razonable pensar que el auto de admisión designa como objeto de interpretación el artículo 141 LGT porque, ante el TEAC y la Audiencia Nacional, así como ante esta Sala -en su escrito de preparación del recurso de casación-, la citada sociedad, en su afán de argumentar que cuando, como en este caso, se trata de beneficios arancelarios, únicamente cabe el procedimiento inspector, citó ese precepto, más concretamente su apartado o letra e), en virtud del cual, "[l]a inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas" a "[l]a comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales".

6. Pero aparte de que ya hemos recordado que las funciones administrativas que, de conformidad con el artículo 141 LGT, puede asumir la Inspección tributaria, y el procedimiento inspector regulado específicamente en los artículos 145 y siguientes de la misma Ley, son cosas disímiles, aunque no lo hemos aclarado *expressis verbis*, no parece que hayamos aceptado la tesis maximalista de PUNTO FA -en virtud de la cual únicamente en el seno de un procedimiento inspector puede comprobarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales-, pues en la sentencia núm. 1645/2019, de 28 de noviembre, dictada en el recurso de casación núm. 2532/2017, a la que después aludiremos más profusamente, llegamos a la conclusión de que procedía el procedimiento de comprobación limitada -no el de inspección- en lugar del de verificación de datos, en un caso en el que la Administración practicó liquidación provisional al estimar que la interesada aplicó indebidamente "la exención por reinversión como consecuencia de la venta de su vivienda habitual y la posterior compra de otra de la misma naturaleza sin haber solicitado la ampliación del plazo en que legalmente está previsto hacerlo" (FD 1º). Habría que darle, pues, la razón al abogado del Estado en este particular.

7. Con independencia de lo anterior, en realidad, podemos afirmar ya sin temor a errar que, para resolver el específico caso que se somete a nuestro enjuiciamiento en este proceso, no es preciso identificar con precisión qué concreto procedimiento de los tres a los que venimos aludiendo, previstos todos ellos en la LGT, resultaba el procedente, sino únicamente si el de verificación de datos utilizado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña era "idóneo" -o, lo que es igual, conforme a la LGT- a los fines de comprobar la validez de los certificados de origen aportados por PUNTO FA en los despachos de importación controvertidos.

Y es que -y esta circunstancia resulta determinante-, decidir qué específico procedimiento de aplicación de los tributos -el de verificación de datos, el de comprobación limitada o el de inspección- correspondía aplicar para el mencionado cometido, no resulta necesario ni siquiera para determinar el efecto o consecuencia que nuestro ordenamiento jurídico prevé para el caso de que la Administración tributaria utilice uno claramente prohibido por la LGT, porque de nuestra jurisprudencia -contenida en la citada sentencia núm. 1645//2019 y en otras a las que después haremos referencia- se desprende inequívocamente que la sanción sería la misma si, en lugar del procedimiento de verificación de datos, el "idóneo" (por usar la terminología del auto de admisión) fuera el de comprobación limitada o el de inspección, a saber: la nulidad de pleno Derecho, que, como es sabido, lleva aparejado que no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Con lo que acabamos de anticipar la respuesta a la tercera cuestión casacional objetiva suscitada por el auto de admisión.

8. A tenor de lo anterior, la segunda y tercera cuestiones que suscita el auto de admisión, convenientemente reformuladas, pueden enunciarse, respetando en lo posible su tenor inicial, como sigue: (i) "Segunda. Clarificar si el procedimiento de verificación de datos (regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) es idóneo para comprobar, como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación"; (ii) "Tercera. Precisar cuáles son las consecuencias jurídicas de la vulneración de ese procedimiento. En particular, precisar si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, debiendo haberse utilizado un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección tributaria, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho".

Sin más preámbulos, pasamos a responder a la segunda de las cuestiones aplicando nuestra jurisprudencia al caso concreto.



## SEGUNDO.- Respuesta a la segunda cuestión casacional objetiva: la improcedencia del procedimiento de verificación de datos.

1. Acabamos de puntualizar que la segunda -ahora primera- cuestión casacional se reduce a dilucidar la procedencia o idoneidad del procedimiento de verificación de datos para comprobar, "como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia" -dice literalmente el auto de admisión-, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación objeto de discusión en este proceso.

2. La Administración de aduanas, el TEAC y la Audiencia Nacional fundamentan la idoneidad en este caso del procedimiento de verificación de datos exclusivamente en el artículo 131, letra c), LGT, precepto en virtud del cual la Administración tributaria podrá iniciar dicho procedimiento "[c]uando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma".

Esa manifiesta, ostensible, patente, infracción de las normas se desprendería aquí, según expresa la sentencia impugnada -mero trasunto de la resolución del TEAC que confirma-, del simple examen y comparación "de la propia declaración presentada (DUA de importación) y de los documentos que la acompañan (certificado de origen)" (FD 4º).

3. Un análisis de nuestra jurisprudencia acerca del procedimiento de verificación de datos, sin embargo, no autoriza llegar a semejante conclusión.

Ya en nuestra sentencia núm. de 11 de noviembre de 2015 (RCA núm. 220/2014), decíamos que "el procedimiento de verificación de datos, novedad introducida por los artículos 131 a 133, ambos inclusive de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un procedimiento de comprobación llevado a cabo por los propios órganos de gestión, sin actuación instructora de ningún tipo", que "se trata de un procedimiento de comprobación -en este caso de bases- que, eso sí, **se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración**", y, en fin, que "en todo caso, si dicho procedimiento termina mediante liquidación, ésta deberá ser motivada (artículo 133.1.b), si bien también puede concluir mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (artículo 133.1.e)" (FD 5º; el énfasis no es del original).

La misma doctrina reiteramos en la más reciente sentencia núm. 1128/2018, de 2 de julio (RCA núm. 696/2017), en la que aseveramos que " *tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que **la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración*** " (FD 2º; el énfasis es actual). Sentencia a la que nos remitimos en la núm. 237/2020, de 19 de febrero de 2020 (RCA núm. 4487/2018), FD 2º.

Por otra parte, en la sentencia núm. 145/2017, de 31 de enero de 2017 (RCA núm. 3972/2015), insistimos en que el procedimiento de verificación de datos " **se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que** aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas". Pero desestimamos el recurso porque, en el caso concreto examinado, "atendiendo al desarrollo y contenido del procedimiento de verificación seguido", "resulta patente que no existe calificación ni valoración jurídica alguna, simple y llanamente la Administración se ha limitado a constatar la discrepancia existente", pues "en la autoliquidación se pretendía una deducción por TIC, la Administración ante la discrepancia entre sus datos y la pretendida deducción inicia procedimiento de verificación, la parte recurrente afirma que se trata de un error y que lo procedente es la deducción por investigación y desarrollo, y en el curso del procedimiento no logra justificar dicho error", de manera que "la Administración se mantuvo dentro de los límites propios del procedimiento de verificación, al constatar formalmente que la parte recurrente no tenía derecho a la deducción por TIC" (FD 5º; el énfasis no es del original).

Un grado más allá fuimos en las citadas sentencias núms. 1128/2018, de 2 de julio (RCA núm. 696/2017), FD 3º, y 237/2020, de 19 de febrero de 2020 (RCA núm. 4487/2018), FD 2º, al aludir a la cuestión de la " **complejidad** " del asunto y subrayar que "[e]l TEAC considera, acertadamente que **dada la complejidad** de determinar cuando se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirió esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión" (FD 2º; el énfasis es actual).



Y profundizamos en la misma idea en la sentencia 1645/2019, de 28 de noviembre de 2019 (RCA núm. 2532/2017), en la que enfatizamos que la resolución del TEAR recurrida ante la Sala de instancia consideró que "en el caso concreto se plantean **discrepancias de hecho y de derecho de relativa complejidad en cuanto a la procedencia de la exención**, de suerte que la actuación administrativa no puede quedar supeditada al mero examen formal de la documentación disponible sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer al contribuyente razones jurídicas que justifiquen en criterio administrativo; y, en consecuencia, concluye que la liquidación provisional practicada fue resultado de un procedimiento de gestión inadecuado, (el de verificación de datos), que no está previsto para los casos en que, como el presente, han de llevarse a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto para las que la propia LGT prevé otro tipo de procedimiento" (FD 1º). Y, bajo esa premisa, decidimos lo que a continuación reflejamos: "De oficio, la citada RTEAR concluye que **las actuaciones realizadas eran relativamente complejas**, de ahí que esta Sala considere que debiera haberse transformado el procedimiento inicialmente incoado en otro distinto antes de su conclusión. El procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [( artículo 133, 1, b, LGT)] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada (...)" (FD 2º).

4. Recapitulando, podemos afirmar que el procedimiento de verificación de datos: (a) se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración; (b) procede cuando se realiza un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración, o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas; y (c) no cabe cuando se plantean discrepancias de hecho o de derecho de relativa complejidad en relación con el asunto, y, en particular, en cuanto a la procedencia de un beneficio fiscal.

5. El corolario de nuestra doctrina es que en el caso enjuiciado no procedía el procedimiento de verificación de datos, porque existen discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con la procedencia de un beneficio arancelario.

Como hemos venido reflejando, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales Dependencia entendió que no podían beneficiarse de trato preferencial alguno aquellas importaciones en las que el plazo entre la fecha de expedición del certificado de origen y la fecha de admisión de la posterior declaración de importación ["DUA"] fuese superior a dos años. Dicho de otro modo, no podían aceptarse los certificados acreditativos del origen preferencial en aquellos casos en los que el primer despacho parcial de importación de la mercancía se hubiese realizado antes de la finalización del plazo de 2 años, a contar desde la fecha de expedición de dichos documentos de origen.

Lo cierto es, no obstante, que la comparación de los DUAs con los certificados de origen para comprobar el cumplimiento del mencionado plazo de dos años es un proceso lógico posterior a la determinación de tal plazo, y esta última es una cuestión que, como hemos visto, resulta polémica, discutible o, cuando menos, que no puede considerarse como manifiestamente pacífica o resuelta porque depende, según la propia Administración aduanera (y el TEAC y la Sala de instancia) -conviene subrayarlo-, de la aplicación de unas Directrices comunitarias cuya naturaleza y fuerza vinculante está en entredicho, afirmación que podemos hacer, entre otras razones, porque la Sección Primera de esta misma Sala ha interrogado en el auto de admisión del presente recurso sobre esa fuerza jurídica vinculante en una cuestión casacional objetiva.

Aunque no es argumento de autoridad, merece la pena reflejar que, pese a que la resolución del TEAC confirmada por la sentencia impugnada sostiene, apodóticamente, que resuelven casos disímiles, como apunta la entidad recurrente, y no niega el abogado del Estado, en el sentido de que en estos supuestos no procede el procedimiento de verificación de datos se ha pronunciado claramente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en dos reclamaciones interpuestas por otro operador en asuntos muy similares, si no idénticos, al debatido en nuestro caso, en sus dos acuerdos estimatorios de 1 de diciembre de 2016 (exptes. núms. 08/06322/2013 y 08/06355/2013), con fundamento en que "en los presentes casos se plantean discrepancias jurídicas de cierta complejidad, al valorar la aplicación de la normativa comunitaria que supone determinar cuándo debe tenerse por presentado ante la Aduana un documento de origen y su validez a efectos de determinar si resultan aplicables los beneficios arancelarios preferenciales en la fecha en la que se presentó una declaración de importación cuando previamente se había incluido la mercancía a despachar en un depósito aduanero mediante una declaración en la que se había señalado expresamente el documento de origen, que de ninguna forma, a juicio de este Tribunal, pueden ser consideradas como de discrepancias "patentes"".

**TERCERO.- Respuesta a la tercera cuestión casacional objetiva: la inobservancia del procedimiento debido supone un supuesto de nulidad de pleno Derecho.**





Como hemos anticipado, la inobservancia del procedimiento debido o, lo que es igual, la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, supone un supuesto de nulidad de pleno Derecho, al amparo del artículo 217.1.e) LGT.

Así lo pusimos de manifiesto, entre otras, en nuestra sentencia núm. 1.128/2018, de 2 de julio (RCA núm. 696/2017), en la que dijimos:

" SEGUNDO.- Resolución de las cuestiones controvertidas.

*Limitándonos a resolver la cuestión que se plantea por la Sección Primera en el Auto de Admisión "Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", hemos de compartir el criterio de la sentencia recurrida en casación que confirma la resolución del TEAC, en el sentido de que nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho.*

*Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, (...).*

*Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.*

*En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación "ab initio" pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un **procedimiento de comprobación limitada o inspección**, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica.*

*Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera sobre "Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho" (el énfasis no es del original).*

Se remite, reproduciéndola, a esta sentencia, la también citada núm. 237/2020, de 19 de febrero de 2020 (RCA núm. 4487/2018), FD 2º, así como las núms. 151/2020, de 6 de febrero de 2020 (RCA núm. 3878/2018), FD 1º, y 152/2020, de 6 de febrero de 2020 (RCA núm. 4489/2018), FD 1º.

La misma doctrina sentamos en la sentencia núm. 1645/2019, de 28 de noviembre (RCA núm. 2532/2017), en la que señalamos:

" SEGUNDO.- (...).

*Debemos pronunciarnos sobre un caso que coincide en gran parte con éste, que resolvimos mediante la sentencia de 2 de julio de 2018 (recurso de casación 696/2017), de ahí que a la cuestión que se plantea por la Sección Primera en el Auto de Admisión de "si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", debamos responder en el sentido de que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho y, por tanto, no se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

(...).

De oficio, la citada RTEAR concluye que las actuaciones realizadas eran relativamente complejas, de ahí que esta Sala considere que debiera haberse transformado el procedimiento inicialmente incoado en otro distinto antes de su conclusión. El procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [( artículo 133, 1, b, LGT)] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluyera el objeto del procedimiento de verificación de datos [( artículo 133.1.e, LGT)]. La administración debió advertir, -y actuar en consecuencia-, que no concurría ninguno de los cuatro supuestos (tasados) previstos en el artículo 131 LGT que permiten tramitar el procedimiento de verificación de datos del modo en que lo ha hecho. **En resumidas cuentas, se utilizó un procedimiento distinto al legalmente previsto. Ese modo de proceder por parte de la Administración supuso, en esta ocasión, una disminución de las garantías y derechos del contribuyente.** En particular, según el artículo 133.2 LGT la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma por parte de la Administración. En cambio, según el artículo 140.1 LGT después de dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Siendo ello así, la Sala considera que la liquidación provisional anulada por el TEAR de Canarias realmente se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto para ello [( artículo 217.1, e) LGT]" (el énfasis es actual).

#### **CUARTO.- Criterios interpretativos sobre los artículos 131 a 133 de la LGT.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1.- El procedimiento de verificación de datos resulta inidóneo o improcedente para comprobar, como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación, dado que existen discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con la procedencia de un beneficio fiscal.

2.- La anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, debiendo haberse utilizado un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección tributaria, integra un supuesto de nulidad de pleno Derecho, al amparo del artículo 217.1.e), LGT, lo que determina como consecuencia la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

#### **QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

1. A la luz de los anteriores criterios interpretativos, debemos estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de PUNTO FA pues la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que procede un procedimiento de verificación de datos cuando, como aquí acontece, existen discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con la procedencia de un beneficio fiscal.

2. Estimado el recurso de casación, procede, asimismo, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la citada entidad contra la resolución del TEAC 17 de marzo de 2016, en la medida en que desestimó dos reclamaciones formuladas respecto de las liquidaciones provisionales (núms. LCZ 08002012001204 y LCZ 08002013000076) practicadas con fecha de 12 de febrero y 04 de marzo de 2013 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña [AEAT], en concepto de Derechos de Arancel e IVA a la importación, ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importe de 461.843,56 euros y 222.129,64 euros, respectivamente, a resultas de un procedimiento de verificación de datos improcedente cuyo objeto era la comprobación de la validez de los certificados de origen aportados por PUNTO FA en los despachos de importación que se relacionaban.

#### **SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las causadas en el procedimiento seguido en la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dado el contenido de esta sentencia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido



1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por interpuesto por la entidad PUNTO FA, S.L. contra la sentencia de 25 de septiembre de 2017 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 520/2016 interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 2016, que desestimó dos reclamaciones formuladas contra dos liquidaciones dictadas en concepto de Derechos de Arancel e IVA a la importación, ejercicios 2010, 2011 y 2012, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por entidad PUNTO FA, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 2016, en la medida en que desestimó sendas reclamaciones formuladas respecto de las liquidaciones provisionales (núms. LCZ 08002012001204 y LCZ 08002013000076) practicadas con fecha de 12 de febrero y 04 de marzo de 2013 por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña, en concepto de Derechos de Arancel e IVA a la importación, ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importe de 461.843,56 euros y 222.129,64 euros, respectivamente; y, consecuentemente, declaramos la nulidad de dicha resolución y de las liquidaciones, al tiempo que acordamos la devolución del importe ingresado más los intereses.

4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.