

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
12/2016 de 18 enero**

JUR\2016\24163

TRIBUTOS TRAFICO EXTERIOR

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 399/2013

Ponente: Excma. Sra. Begoña Fernández Dozagarat

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso:0000399/2013

Tipo de Recurso :PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:04515/2013

Demandante: EAST COAST EUROPA S.L.

Procurador: DÑA. Mª LUISA MATÍN BURGOS

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra. :Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a dieciocho de enero de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo número 399/13, que ante esta Sala de lo Contencioso

Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad EAST COAST EUROPA SL representada por la procuradora D^a M^a Luisa Martín Burgos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 marzo 2013 en materia de tráfico exterior; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Por la entidad EAST COAST EUROPA SL representada por la procuradora D^a M^a Luisa Martín Burgos se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 marzo 2013.

SEGUNDO : Por decreto de fecha 5 noviembre 2013 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO : Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

CUARTO : Por decreto de fecha 22 julio 2015 se fijó la cuantía del presente procedimiento en 2.288.012'71€.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO

: La parte recurrente, la entidad EAST COAST EUROPA SL, impugna la resolución del TEAC de fecha 14 marzo 2013 (rg 505/2010, 285/2010, 35772010, 380/2010,559/2010, 268/2010) que tiene su base en los siguientes hechos:

1º) La Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de Madrid incoó a la actora el 19 octubre 2005 las siguientes actas de disconformidad:

- acta A02-71073205 por Tarifa Exterior Comunidad, 2002 y 2003, con cuota de 1.945.780'87€, intereses de demora de 156.609'35€.

- acta A02-71073302 por IVA asimilado a la importación, 2002 y 2003, con una cuota de 878.328'60€ e intereses de demora de 131.167'62€.

De lo actuado se desprende que la actora, como consecuencia de la existencia de un descuadre en la actividad exterior entre las importaciones de USA y Canadá efectuadas (valor en aduanas declarado de 25.065.047'60€) y las salidas comerciales a terceros de esta entidad (36.566.818'26€), así como por la

sospecha de que se estuviesen declarando valores inferiores a los reales, tal y como se desprendía de la documentación remitida que era informe de la OLAF de 30 marzo 2005 en el que se ponía de manifiesto que en relación con la mercancía importada (bogavantes vivos de USA y Canadá) se estaban declarando valores mucho más bajos en España que en el resto de los países europeos y los cuadros de precios medios de importación de las principales empresas españolas importadoras en las que se observaba que la que declaraba precios más bajos y en constante descenso era la actora. La Inspección comprobó que mientras que en los países de la UE movían los precios en una franja de entre los 17 y 12€/Kg, España los movía en descenso desde los 10 hasta los 6€/Kg en el mismo periodo y la actora era la única responsable de esa caída de precios de importación en España en relación con el resto de países de la UE. Asimismo, conforme a los DUAs, la mercancía importada desde el año 2000 era el mismo producto de la misma calidad e igual tamaño, lo cual no justificaba la bajada de precios de importación de la empresa desde 2002 a 2004. La Inspección, consideró que las transferencias efectuadas por la empresa a USA en los periodos 2002 y 2003 iban destinadas a pagar exclusivamente esas importaciones y que la diferencia entre las transferencias realizadas y el valor declarado de las importaciones constituía un mayor valor de éstas, procediendo, en consecuencia, a incrementar los precios de importación declarados por la actora. Tras el escrito de alegaciones, la Jefa de Área Regional dictó acuerdos de liquidación el 9 diciembre 2005, confirmando las propuestas de la Inspección, señalando que el valor en aduana comprobado se corresponde con los pagos realizados por la entidad a sus proveedores según las salidas comerciales de divisas sin que la firma interesada haya podido acreditar qué parte de estos pagos se corresponde con importaciones realizadas en otros países comunitarios para su venta en ellos. Y añade, que confórmela acuerdo de liquidación, se ha producido una irregularidad en el sentido previsto en el reglamento 2988/95 (LCEur 1995, 3421) por lo que no es de aplicación el plazo de prescripción de cuatro años y por tanto no se ha producido la caducidad en relación con las importaciones de 2002 y 2003. La parte actora interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Madrid y el TEAR el 3 septiembre 2009 acuerda desestimar las reclamaciones. Contra estas se promovió recurso de alzada ante el TEAC (rg. 50572010 y 380/2010).

2º) Las siguientes actas levantadas por la Inspección son:

- acta A02-71209836 Tarifa Exterior Comunidad, periodo 2004 con una cuota de 737.758'58€ e intereses de demora de 84.198'98 €.

- acta A02-71220774 por IVA asimilado a la importación y cuota de 361.782'80€ e intereses de demora de 41.459'23€.

De lo actuado se desprende que la actora, efectuó importaciones de distintos productos del mar procedentes de USA y Canadá en 2004, siendo las sociedades exportadoras, respectivamente East Coast Seafood INC y Canadian Gold Seafood Company Ltd. El importe total de las facturas era de 15.739.717'77€ mientras que el valor en aduana declarado era de 10.639.998'84€. La diferencia entre ambos importes se corresponde al ajuste realizado en los gastos de transporte aéreo, de acuerdo con el art. 166 del reglamento 2454/93 de la Comisión (LCEur 1993, 3180 ; LCEur 1994, 3198; LCEur 1996, 2536; LCEur 1997, 1644 y LCEur 1999, 1078) , y a las comisiones de compra que los proveedores dicen facturar incluidas en el precio del producto, por lo que la entidad importadora las deducía del precio facturado para determinar el valor en aduana. También, en el año 2004 se produjo una diferencia entre las salidas comerciales de divisas a USA (20.170.284'87€) y el importe total de las facturas de importación en España de los proveedores y productos citados (15.739717'77€). La Inspección concluyó

que tanto el importe de las llamadas comisiones de compra como la diferencia resultante entre el importe total de las salidas comerciales de divisas y el importe total de las facturas de los proveedores, formaban también parte del valor de transacción y por tanto debían de formar parte del valor en aduana de las mercancías importadas.

En cuanto a las supuestas comisiones, en el acta se pone de manifiesto que los exportadores comisionistas eran una misma persona que pertenece al mismo grupo de empresas al que pertenece la actora, los cuales calculaban una supuesta comisión como un porcentaje fijo del 58'85% sobre el coste del producto y no sobre gastos concretos que repercuten al importador, por lo que estaban denominando comisión a lo que en realidad eran gastos habituales de su actividad que debían de haber sido incluidos en el precio del producto de exportación y no ser deducido como hacia la entidad actora.

Respecto a las salidas comerciales de divisas, la Inspección concluyó que, al igual que en 2002 y 2003, la diferencia entre esas salidas de divisas a USA y el importe facturado por los proveedores debía formar parte del valor en aduana.

En este caso, se inició el trámite del expediente sancionador, art. 192 LGT (RCL 2003, 2945) .

El Jefe del Área Regional el 22 diciembre 2006 dictó acuerdos de liquidación confirmando las propuestas y en fecha 19 marzo 2006 dictó los acuerdos sancionadores:

- .- sanción por tarifa Exterior Comunidad 2004, y cuantía de 375.833'28€.
- .- sanción IVA asimilado 2004, e importe de 180.891'39€.

Contra las anteriores resoluciones se interpuso recurso de reposición que se desestimaron.

La parte actora presentó reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Madrid y el TEAR el 3 septiembre 2009 acuerda desestimar las reclamaciones. Contra estas se promovió recursos de alzada ante el TEAC (rg.285/2010, 55972010, 357/2010, 268/2010), se acumularon a los anteriores. El TEAC en fecha 14 marzo 2013 estima en parte los recursos 505/2010 y 380/2010 y anula:

- 1) Los acuerdos respecto de las deudas aduaneras nacidas con anterioridad a 22 diciembre 2002, por considerarlas caducadas.
- 2) El importe de los intereses de demora correspondientes a las cuotas IVA a la importación 2002 y 2003.
- 3) Reconoce a la recurrente el derecho a la deducción de las cuotas de IVA 2002 y 2003.

Se desestima el resto de las alegaciones.

La parte actora interpuso contra esta resolución recurso contencioso administrativo

SEGUNDO

: La parte actora en la demanda expone que el 9 diciembre 2005 se dictaron acuerdos de liquidación por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de la AEAT de Madrid en los que se confirmaban las propuestas contenidas en las actas A017173302 de Tarifa Exterior Común e importe de 878.328'60€ y de IVA asimilado a la importación de 131.167'62€, ejercicios 2002-2003. Y acta A0171073205 de igual fecha e importe de 1045.780'78€ por Tarifa Exterior común y 156.609'35€ de intereses de demora.

Las reclamaciones económico administrativas presentadas ante el TEAR de Madrid se desestimaron

en fallos de 3 septiembre 2009. Se presentó recurso de alzada ante el TEAC.

En relación con el ejercicio 2004, se dictaron acuerdos el 22 diciembre 2006, por IVA a la importación de 361.782'80e de cuota y 41.459'23€ de intereses de demora y por Tarifa Exterior Común de 737.758'58€ y 84.198'98€ de intereses. Se formularon recursos de reposición que se desestimaron y se plantearon reclamación económico administrativa ante el TEAR Madrid que se desestimaron en fecha 3 septiembre 2009 y se presentó recurso de alzada ante el TEAC

El TEAC acumuló los recursos y estimó en parte anulando las liquidaciones de 2002, anulando los intereses de demora devengados por IVA 2002 y 2003, y reconociendo el derecho a la deducción por el importador de las cuotas devengadas por IVA a la importación y confirmando el resto. Señala la demanda que la inspección generó inseguridad jurídica pues se emplearon argumentos distintos para cada una de las liquidaciones 2002-03 que utilizó el procedimiento de valoración basado en el criterio de mercancías similares y para el ejercicio 2004 la inspección se centró en no considerar deducibles de valor en aduanas las cantidades facturadas y pagadas por el concepto de comisiones de compra.

En la demanda se hacen alegaciones referentes a las actas ejercicios 2002-2003, y se manifiesta que se puso a disposición de la administración datos correspondientes a las importaciones efectuadas a través de Francia y de Reino Unido que no han tenido relevancia para la inspección, y alega diferencias en el tipo de cambio. Que se desconoce el método de valoración que se va a utilizar en las actuaciones inspectoras por la falta de motivación, pues a lo largo de las actuaciones se comunica a la entidad la utilización de un método, al parecer utilizando precios medios, que es una práctica prohibida por el CAC (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) , pues se trataría de precios ficticios o arbitrarios, y que la administración aduanera, conforme al art. 181 bis del Reglamento 2454/93 (LCEur 1993, 3180 ; LCEur 1994, 3198; LCEur 1996, 2536; LCEur 1997, 1644 y LCEur 1999, 1078) deben informar del método de valoración. En cuanto al ejercicio 2004, la autoridad aduanera tenía todos y cada uno de los datos consignados en la factura de venta, en las que se incluían las comisiones de compra de manera diferenciada en las facturas de venta y se han incumplido los plazos de la contracción aduanera. Las comisiones de compra se habían aceptado en el momento del despacho de la mercancía sin que se hubiera efectuado reparo al respecto. Las comisiones de compra cubren todas las funciones, trabajos y labores que el comisionista efectúa a favor del comprador en España, extremo que no se puso en duda, figurando en la factura la comisión como pagada y de manera independiente. En las actuaciones se aportó el contrato de comisión indicando como se efectúa la contratación de pescadores, la recogida, el envío, así como los tipos de gastos y cuyo importe debe ser cubierto por el importe de la comisión pagada, siendo esta modalidad la propia del comercio de este tipo de crustáceos y pescados, que no se capturan mediante arrastre, sino en la forma de pesca artesanal. la comisión de compra incluida en la factura fue asumida sin reparo por la administración aduanera, figurando la comisión de manera diferenciada del valor de las mercancías. La actora aporta a modo de dictamen las opiniones tanto sobre la declaración de las comisiones de compra y su no integración en el valor en aduanas, como el tratamiento a dar a los intereses de demora. Siguiendo con el tema de las comisiones de compra, el actor señala que en relación con los gastos a que se destinan las comisiones de compra y cuyo destino es el de cubrir una serie de gastos que se producen en origen para el control de calidad, clasificación de las mercancías, desplazamientos a los puertos del litoral para la adquisición de las mercancías en mejores condiciones, su traslado a las plantas de clasificación, envasado acondicionado, reserva de espacios en los transporte aéreos que no pueden permanecer en cámaras frigoríficas nada más que el tiempo mínimo

imprescindible para su carga, todo ello requiere el empleo de una gran cantidad de personas que se trasladan a las localidades costeras para adquirir la mercancía a los pescadores artesanales locales. Todos estos gastos son cubiertos con las comisiones de compra, los gastos se producen igualmente con independencia de la cantidad de pesca que se tenga cada día que depende de factores climatológicos, tiempos de veda, alarmas sanitarias, que en sí justifican que en el contrato de comisión que se presentó en las actuaciones se fijen unas cantidades mínimas y máximas en la comisión, dependiendo de las capturas. La inspección requirió que se remitiesen los justificantes que pudieran demostrar los gastos de 2004 y que justificase el cobro de la comisión de compra. Esa documentación se encontraba en 13 cajas, y el acuerdo de liquidación reconoce que se presentaron mediante escrito de 12 octubre 2006 pero que no se tuvieron en cuenta por presentarse después de haber expirado el plazo de alegaciones, pero antes de dictar el acuerdo de 22 diciembre 2006, y añade que en la actualidad ha sido imposible conocer el actual paradero de esa documentación. Añade que es nulo el acta por estar firmada por una persona que había renunciado previamente a ejercer la representación. El 18 octubre 2006 son firmadas las actas conjuntamente con la inspectora por una persona que no tenía representación alguna de la empresa pues había renunciado voluntariamente en escrito de 4 abril 2006. Son numerosas las irregularidades, pues a pesar de la complejidad de la empresa no se accedió a la paralización de las actuaciones por un tiempo prudencial hasta tanto pudieran llevarse con un representante cualificado de la empresa que pudiese contestar a las peticiones de la administración. El acta de disconformidad no contiene los elementos esenciales requeridos en el art. 153 b LGT (RCL 2003, 2945) pues quien firmó las actas no tenía ninguna representación ni autorización para hacerlo y la administración lo conocía desde el 4 abril 2006, lo cual supone la nulidad de las actas. En cuanto al expediente sancionador niega la existencia de ocultación en las declaraciones efectuadas pues el concepto de comisiones de compra estaba perfectamente identificado en las facturas de compra que figuran unidas a los documentos de despacho. Añade que es ilegal la fijación de un tipo positivo ponderado que es del 9'27% a lo que se prestó conformidad, pero alega que el fax está aceptado por D. Indalecio , con su DNI, en fecha 29 marzo 2006, y se dice que ese tipo impositivo ponderado es ilegal, es arbitrario. Asimismo, manifiesta que es nulo el acuerdo liquidatorio de 22 diciembre 2006 que está firmado por el jefe del Área regional que es un órgano manifiestamente incompetente. Y son improcedentes los intereses de demora puesto que la deuda arancelaria queda determinada en el mismo momento en que se produce la liquidación complementaria por la inspección. Y suplica que se tenga por presentado el recurso contencioso administrativo, por deducida la demanda y se dicte sentencia por la que se estime el presente recurso y se deje sin efecto la resolución impugnada y se condene en costas a la administración demandada.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación.

TERCERO

: Se plantean diferentes cuestiones de carácter formal. La primera de ellas que el acuerdo liquidatorio está firmado por el Jefe del Área Regional que es un órgano manifiestamente incompetente.

La Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, establece un marco de organización y atribución de funciones de los órganos territoriales de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, determinando la

existencia de un único área regional en cada delegación. Y señala que: "seis: 1. A los efectos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y de lo dispuesto en esta Resolución, tendrán la consideración de Inspector Jefe:

c) El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia".

Debemos añadir que no toda incompetencia constituye un vicio esencial del acto administrativo, determinante de su invalidez, sino que el artículo 153.1 a) exige que la incompetencia sea "manifiesta". Tal requisito se ha venido interpretando por la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la exigencia de que la incompetencia aparezca de modo notorio, claro, evidente o palmario, de forma que sin necesidad de especiales esfuerzos, se compruebe la absoluta falta de conexión entre el acto y el órgano administrativo realmente competente. Dicho en otras palabras, es incompatible el requisito de que la incompetencia sea manifiesta con cualquier exigencia de interpretación jurídica o de esfuerzo dialéctico para su comprobación.

El carácter manifiesto de la incompetencia supone, según la jurisprudencia del T.S., que tendrá eficacia invalidante la incompetencia material o territorial, pero no la incompetencia por razón de la jerarquía o grado (STS de 10 de marzo de 1987 , Ar.: 3526, y 22 de marzo de 1988 , Ar.: 2274), y así se ha establecido en la LRJPA, 30/1992, de 26 de noviembre, cuyo artículo 62.1 b) considera nulos de pleno derecho los actos de las Administraciones Públicas dictados por órgano manifiestamente incompetente "por razón de la materia o del territorio", criterio este que excluye de la nulidad absoluta el supuesto presente, en el que, en el peor de los casos, únicamente podría hablarse de incompetencia jerárquica.

Entendemos, en consecuencia, que no puede prosperar la pretensión de nulidad de pleno derecho con la base alegada por el recurrente.

CUARTO

: La parte actora manifiesta que la persona que firmó en nombre de la empresa en el acta de 2004, D. Indalecio , había cesado voluntariamente de su cargo con anterioridad a octubre 2006, pero esta persona era apoderado de la empresa hasta el año 2012, y en las actuaciones inspectoras interviene así como también el representante autorizado D. Juan María . Aquél se dice en la demanda que había renunciado voluntariamente a llevar la representación de la empresa en fecha 4 abril 2006 y a pesar de ello fue obligado a firmar las actas de disconformidad de 18 octubre 2006 (folio 6051). Dicha persona ha actuado ante la Inspección como representante de la entidad al menos en ausencia de D. Secundino . Existen por consiguiente dos personas autorizadas para intervenir ante la Administración Tributaria. Así nos encontramos que consta al folio 156 la intervención de D. Secundino en el acta de disconformidad de fecha 19 octubre 2005 levantado por Tarifa Exterior Comunidad 2002-2003 y en el año 2006, el 20 septiembre presenta escrito a la Inspección tributaria recusando a la actuaria (folios 6009 y ss), incidente de recusación resuelto en fecha 26 septiembre 2006 denegando la recusación. Igualmente consta que ha intervenido como representante de la entidad D. Indalecio sin que se haya manifestado y acreditado que había cesado en ese cargo y ha intervenido firmando el acta de 18 octubre 2006 sin que conste alegación suya de que fuese obligado a firmar el acta o de que había cesado en la representación de la entidad.

QUINTO

: El recurrente hace alusión, igualmente, a la desaparición de la prueba. La administración aduanera requirió a la actora para que aportase los soportes documentales de las comisiones o justificantes que pudieran demostrar los gastos ocasionados y se expone que se aportaron pero que la administración no los tuvo en cuenta por presentarse fuera de plazo, y que se desconoce donde se encuentran. Sin embargo, en las alegaciones formuladas al acta de disconformidad la actora no alude a tal documentación por lo que no parece necesaria a los efectos discutidos.

SEXTO

: Asimismo se refiere a los intereses de demora. Se manifiesta que los mismos son improcedentes puesto que la deuda arancelaria queda determinada en el mismo momento en que se produce la liquidación complementaria por la Inspección.

La liquidación de intereses de demora está motivada por el pago tardío y tiene un evidente carácter resarcitorio, reparador, así el art 26 LGT (RCL 2003, 2945) contempla el abono de intereses de demora.

En la demanda no se alude al plazo de prescripción por lo que se asumen de manera íntegra los fundamentos de la resolución del TEAC al respecto.

Otro argumento de la actora es que sin motivación la Inspección se ha apartado de su criterio anterior, pero con independencia del resultado de otras actuaciones inspectoras acerca de otras importaciones, en este caso motiva y justifica suficientemente la regularización practicada que la recurrente conoce y combate sin indefensión alguna.

SÉPTIMO

: En cuanto al fondo de la cuestión suscitada nos encontramos con dos acuerdos, el referido al 2003 y el que se corresponde con el 2004.

Se manifiesta por la Inspección que las actuaciones se iniciaron al comprobar el descuadre en la actividad exterior entre las importaciones de EEUU y Canadá efectuadas (valor en aduana declarado de 25.065.047'60€) y las salidas comerciales a terceros (35.566,818'26€) y la sospecha de que se estuviesen declarando valores inferiores a los reales, ya que se desprendía del informe de la OLAF de 30 marzo 2005 que la mercancía importada que eran bogavantes vivos de USA y Canadá se estaban declarando a valores muy bajos en España respecto de otros países. Se comprobó que mientras en otros países de la UE los precios se movían en una franja de entre 17 y 12€/Kg, España tenía precios de entre 10 a 6€/Kg en el mismo periodo y era la actora la única responsable de esos precios de importación, siendo un producto de igual calidad e igual tamaño. La Inspección, entendió que las cantidades transferidas por la actora a USA y Canadá en 2003 (periodo que nos ocupa) iban destinadas a pagar las importaciones y que la diferencia entre las transferencias realizadas y el valor declarado en las importaciones constituía un mayor valor de éstas, procediendo a incrementar los precios de importación declarados.

La actora se opone a lo anterior y se dice que se puso a disposición de la administración datos correspondientes a las importaciones efectuadas a través de Francia y Reino Unido y no se tuvieron en cuenta. Lógicamente esta alegación debe probarse, por cuanto es la parte que lo alega la que debe

aportar la documentación que acredite la anterior alegación, y no cualquier documentación. La Inspección requirió a la demandante para que aportara la documentación correspondiente a todas las operaciones de importación efectuadas en Reino Unido y Francia (folio 45), la correspondiente a los pagos y a los cobros del producto de la venta de tales importaciones, y al folio 80 consta que dicha documentación no es aportada. Se manifestó por la actora que no se aportaba esta documentación por haberse realizado por establecimientos que radican en dichos países y el arancel y el IVA a la importación se ingresa en dichos países.

Por consiguiente, es la propia actora quien no acredita lo alegado, de manera que la Inspección considera que dichos pagos corresponden a las importaciones efectuadas en España por la actora, y el valor en aduanas declarado no constituye el valor de transacción, esto es lo que se dice en el art. 29 CAC (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) .

El valor en aduanas de las mercancías, con arreglo al citado art. 29 CAC será el valor de su transacción, es decir, el precio pagado o efectivamente pagado o por pagar "... cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 32 y 33, siempre que:

a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que:

- impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad,
- limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o
- no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración;

c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del art. 32; y

d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el ap. 2.

2.a) Para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del ap. 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituirá, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. Si fuere necesario, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Cuando, por la información suministrada por el declarante u obtenida de otras fuentes, las autoridades aduaneras tengan motivos para considerar que la vinculación ha influido en el precio, comunicarán dichos motivos al declarante y le darán una oportunidad razonable para contestar. Si el declarante lo pidiera, los motivos se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías conforme al ap. 1, cuando el declarante demuestre que dicho valor está muy próximo a alguno de los valores que se señalan a continuación, referidos al mismo momento o a uno muy cercano:

i) el valor de transacción en ventas de mercancías idénticas o similares, entre compradores y vendedores no vinculados, para su exportación con destino a la Comunidad,

ii) el valor de aduana de mercancías idénticas o similares determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del ap. 2 del art. 30,

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del ap. 2 del art. 30.

Al aplicar los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas entre los niveles comerciales, las cantidades, los elementos enumerados en el art. 32 y los costes que soporte el vendedor en las ventas a compradores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tenga vinculación.

c) Los criterios enunciados en la letra b) se habrán de utilizar por iniciativa del declarante y sólo a efectos de comparación. No podrán establecerse valores sustitutivos en virtud de lo dispuesto en la citada letra.

3.a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. El pago no tendrá que hacerse necesariamente en efectivo; podrá efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y directa o indirectamente.

b) Las actividades, incluidas las relativas a la comercialización, que emprenda el comprador por su propia cuenta, distintas de aquéllas para las que el art. 32 prevé un ajuste, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que la benefician o que han sido emprendidas con su consentimiento, y su coste no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas".

Como se ha acreditado el precio efectivamente pagado no ha sido el declarado existiendo una gran diferencia económica.

OCTAVO

: Consta, acreditado, que los precios de la empresa referente a los bogavantes son prácticamente iguales que en los años 1997 a 2001, y a partir de ahí hasta 2004 los precios van disminuyendo hasta tal punto que en 2003 y 2004 importó a la mitad de precio de la media nacional. La diferencia entre el valor medio declarado por la actora y el valor medio nacional (diferencia de precios por kg) se multiplica por los kilogramos netos importados por la actora, la diferencia obtenida (importe declarado de las importaciones menos el importe de las mismas si se hubiera declarado el importe de la media nacional) es una cifra próxima a los 11.501.770'66€ de diferencia de facturación.

La Inspección, además, partiendo de los informes de la OLAF, aprecia que la actora declara en España valores más bajos que en el resto de los países UE importadores de bogavantes vivos procedentes de Canadá durante 2003 y 2004, hecho que no ha sido destruido por prueba en contrario.

NOVENO

: En el acta referido al ejercicio 2004 viene a referirse que el importe total de las facturas expedidas por los proveedores de los productos del mar asciende a 15.739.717'77€ mientras que se declaró el valor

en aduanas de 10.639.998'84€, y la actora manifiesta que esa diferencia obedece de un lado al ajuste efectuado por los gastos de transporte aéreo, que se acepta por la inspección ya que el Art 166 Reglamento Aduanero Comunitario (Reglamento 2454/93 (LCEur 1993, 3180 ; LCEur 1994, 3198; LCEur 1996, 2536; LCEur 1997, 1644 y LCEur 1999, 1078)) señala que: Los gastos de transporte aéreo que deban incorporarse al valor en aduana de las mercancías se determinarán de acuerdo con las normas y porcentajes que figuran en el Anexo 25. Y de otra parte, la actora manifiesta que esa diferencia obedece también a las comisiones de compra que los proveedores dicen facturar incluidas en el precio del producto. En este punto, la Inspección comprueba que la salida de divisas en 2004 por el concepto de pescados y crustáceos que efectúa la actora a EEUU es de 20.170.284'87€, de manera que hay una diferencia entre esta cantidad y la de 15.739.717'77€, y debe entenderse que la salida de divisas incluye más que las comisiones de compra y no el valor declarado en aduanas.

En cuanto a la existencia o no de verdaderas comisiones de compra separadas del precio, hemos de tener en cuenta que los artículos 29 , 32.1.i) y 33.e) del Código Aduanero Comunitario (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) , CAC, aprobado por el Reglamento del Consejo CEE/2913/92, de 12 de octubre de 1992, excluyen del valor en aduana las comisiones de compra y de venta siempre que se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas . De la misma manera, el artículo 152 del Reglamento de la Comisión CEE/2454/93 de 2 de julio de 1993 , por el que se dictan determinadas disposiciones de aplicación del CAC, establece que no se comprenden en el valor en aduana las comisiones de compra. Por su parte, el Tribunal de justicia de Luxemburgo en la sentencia recaída en el asunto Hepp C-299/1990, ap.20, de 25 de julio de 1991, estima que sólo el precio neto declarado por el importador constituye el valor en aduana en el sentido del artículo 3.1 del Reglamento CEE/1224/1980 (LCEur 1980, 188 y LCEur 1988, 2473) , y que la comisión de compra no puede incluirse en dicho valor.

Por otra parte, según la Organización Mundial del Comercio a la que España pertenece desde el 1 de enero de 1995, tratándose de importación de mercancías, comisión es la remuneración que es pagada por el comprador o el vendedor de las mercancías importadas a un intermediario llamado comisionista, por los servicios prestados en la concertación del contrato de compraventa de esas mercancías.

La Audiencia Nacional también ha abordado la cuestión que nos ocupa en el sentido de estimar que se trataba de verdaderas comisiones de compra con constancia de la existencia de un contrato de mediación en relación a las actividades de proporcionar el transporte y embarque de las mercancías al importador, cuya remuneración se ha desglosado y separado del precio total satisfecho y se ha ingresado en la cuenta del comisionista en sentencia de 14 de diciembre de 2009 (PROV 2010, 4103) , recurso 309/2007 y en parecidos términos en la sentencia de 14 de diciembre de 2009, recurso 124/2008 .

Partiendo de la introducción anterior, debe analizarse el caso concreto para determinar si hubo verdadera comisión de compra diferenciada del precio de la transacción.

Existen dos contratos aportados en las actuaciones firmados por la actora y por los proveedores Canadian Gold Seafood Company LTD de Canadá y East Coast Seafood INC de Estados Unidos del año 2003 en los que se hace referencia a una comisión del 40% del coste del producto que compre East Coast Europa SL, el porcentaje que se cargue comprende los gastos de teléfono, viajes, materiales de oficina y de más gastos directos e indirectos en los que incurra esta prestación del servicio, incrementado en un 10%. Se estima un 40% y mensualmente la empresa mandará una liquidación de gastos a la entidad importadora.

Hay que señalar que el contenido de estos contratos excede de esas operaciones de mero comisionista o intermediario en la venta actuando como exportador, por lo que en este caso esos servicios que se recogen no se pueden calificar de mera o simple representación y deben integrar el precio como estimó la Inspección. En efecto, por ello consideramos adecuados y conformes los razonamientos de la Inspección, en virtud de los cuales:

-Por una parte, exportador y comisionista coinciden en una misma persona que, según se informó a la Inspección pertenecen al mismo grupo empresarial, siendo la matriz American Holdco Inc de EEUU. Además, es la expedidora de la factura de importación, documento base empleado por la Administración Aduanera para determinar el valor en aduana y, en consecuencia, el importe de los derechos.

-La calificación de los servicios incluidos en dichos contratos, las cláusulas de los mismos establecen como servicios a realizar por el proveedor extranjero las gestiones de compra con los pescadores, la gestión de calidad, la gestión de las aerolíneas, el traslado a la planta de empaquetado, la selección, el empaquetado, la gestión de la mercancía hasta su embarque, lo que se puede considerar actividad de exportación.

-Precio inferior al precio medio de de todas las importaciones en España del mismo producto y en los mismos periodos y condiciones de entrega, lo que en modo alguno debe conducir a la consideración de la aplicación de lo dispuesto en la letra a) del artículo 30 del CAC (valor de transacción de mercancías idénticas) para determinar, en el presente caso, el valor en aduana de las mercancías importadas. Se trata sólo de un estudio cuyas conclusiones apoyan la regularización propuesta.

En definitiva, hay que concluir, como dice la Administración, los servicios incluidos en los dos contratos no pueden calificarse como de mera representación del importador en la compraventa internacional de las mercancías, sin que la retribución por los mismos pueda calificarse como comisión de compra. Es el art. 32 CAC el que establece que tendrán el concepto de comisiones de compra únicamente las sumas pagadas por un importador a su agente por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración. Así que las cantidades incluidas en las facturas como comisiones de compra y que no lo son no pueden excluirse del valor en aduanas de la mercancía por lo que deben liquidarse los derechos que correspondan, siendo, por tanto, rechazada esta alegación.

DÉCIMO

: En cuanto a lo que se denomina por la actora ilegalidad en la fijación de un tipo impositivo ponderado del 9'27€ que se dice comunicado a D. Indalecio que contestó al fax enviado y fue obligado a firmar el acta (esta cuestión ya ha sido rechazada en anteriores fundamentos de derecho) se dice que es un tipo arbitrario y sin soporte jurídico legal.

Como se ha expuesto, la representación de la entidad aceptó ese tipo medio de 9'27€ y para ello se emplea un estudio sobre los precios medios de las mercancías según la base de datos de la AEAT partiendo de los valores en aduanas declarados por los importadores de mercancías idénticas después de deducir gastos y portes.

En definitiva, la recurrente excluyó del valor en aduana de las mercancías importadas unos importes que no se correspondían con verdaderas comisiones de compra cuya existencia no podía ser conocida por la Inspección al tiempo del levante de las mercancías y de la contracción y por ello resulta la procedencia de la liquidación a posteriori.

UNDÉCIMO

: Respecto al ejercicio 2004, la parte actora discrepa de la sanción. Realiza, de nuevo, manifestaciones en torno a las comisiones de compra y añade que no ha existido ocultación en las declaraciones efectuadas insistiendo en que el concepto de comisión de compra estaba perfectamente indicado y separado en las facturas, y ha existido una interpretación razonable de la norma.

El acuerdo sancionador destaca los hechos acaecidos de los cuales se desprende, sin género de dudas y sin forzar la interpretación de los mismos, que el recurrente amparaba bajo el concepto de comisiones de compra determinados pagos que no se correspondían con dicho concepto, era actividad de la empresa exportadora, vinculada a la entidad actora, y en los que se incluían costes indirectos como obtener buena materia prima, a buen precio, facilitar los trámites administrativos para su exportación, transporte, es decir, son importes facturados que nada tienen que ver con las comisiones de compra como bien conocía la actora. Añade el acuerdo sancionador la existencia de negligencia en el comportamiento de la parte actora al haber realizado pagos al margen de las facturas, practicar deducciones sobre el valor en aduana sin disponer de justificación para ello.

Obviamente, se rechaza la interpretación razonable de la norma, por cuanto la existencia de dos contratos suscritos por la actora cuyo contenido excede de esas operaciones de mero comisionista o intermediario en la venta actuando como exportador, servicios que se recogen que no se pueden calificar de mera o simple representación y deben integrar el precio como estimó la Inspección evidencia que no ha existido esta causa de exención de la culpabilidad que se pretende por la actora.

La tendencia jurisprudencial ha sido la de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 191 de la misma Ley General Tributaria.

Así, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible.

A lo anterior debe añadirse que el artículo 179 de la Ley General Tributaria señala que "I. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya actuado en una interpretación razonable de la norma". Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad.

Por último, cabe destacar que la nueva Ley General Tributaria, ya en vigor, define en el artículo 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta "se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley", incluye ente tales principios el de responsabilidad.

La culpabilidad en su vertiente de mera negligencia, debe resultar de los hechos acaecidos, y es así como se ha expuesto el obligado tributario realizó pagos al extranjero por las mercancías importadas en cantidad muy superior al declarado como valor de aduanas de la mercancía, y eso el propio recurrente declarante lo tiene que conocer, porque tales cantidades en exceso no se correspondían con las comisiones de compra que tanto alude, y en particular porque el art. 29 CAC (LCEur 1992, 3275 ; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) anteriormente reseñado es un precepto claro que no permite interpretaciones torticeras e interesadas.

Procede, en consecuencia, la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

Con arreglo al art. 139 LJCA (RCL 1998, 1741) se imponen las costas a la parte actora.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad EAST COAST EUROPA SL representada por la procuradora D^a M^a Luisa Martín Burgos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 marzo 2013 en materia de tráfico exterior .

Con imposición, a la parte demandante, de las costas procesales causadas en esta instancia.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial . Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

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