

**Asunto C-496/19**

**Petición de decisión prejudicial:**

**Fecha de presentación:**

25 de junio de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Commissione tributaria regionale della Campania (Comisión Tributaria Regional de Campania, Italia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

29 de septiembre de 2017

**Parte demandante y apelante:**

Antonio Capaldo SpA

**Parte demandada:**

Agenzia delle dogane e dei monopoli — Ufficio delle dogane di Salerno (Agencia de Aduanas y Monopolios — Oficina de Aduanas de Salerno)

---

[omissis]

**LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE**

[omissis]

**DI CAMPANIA SEZ. STACCATA DI SALERNO**

SALA  
QUINTA

[omissis]

**(COMISIÓN TRIBUTARIA REGIONAL DE  
CAMPANIA, SALA INDEPENDIENTE DE  
SALERNO)**

[omissis]

ha dictado la siguiente

## RESOLUCIÓN

– sobre el recurso de apelación n.º 8959/2015

presentado el 7 de septiembre de 2015

– contra la sentencia n.º 940/2015 dictada por la Sala Decimocuarta de la Commissione Tributaria Provinciale di SALERNO (Comisión Tributaria Provincial de SALERNO)

contra:

AGENCIA DE ADUANAS, OFICINA DE ADUANAS DE SALERNO

**interpuesto por la apelante:**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[*omissis*]

**Representada por:**

M. ROSARIA SALZANO, abogada

P. GIORDANO DOMENICO DE ROSA, abogado

[*omissis*]

**Actos impugnados:**

NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA n.º 5984  
DERECHOS DE ADUANA

NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA n.º 5984  
DERECHOS DE ADUANA, IVA, IMPORTACIÓN

NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA n.º 5988  
DERECHOS DE ADUANA

– sobre el recurso de apelación n.º 10157/2015

presentado el 16 de octubre de 2015

– contra la sentencia n.º 3675/2015 dictada por la Sala Décima de la Commissione Tributaria Provinciale di SALERNO

contra:

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[omissis]

**Representada por:**

MARIA ROSARIA SALZANO — PIERLUIGI GIORDANO DOMENICO DE ROSA [omissis]

**interpuesto por la apelante:**

AGENCIA DE ADUANAS Y MONOPOLIOS, OFICINA DE ADUANAS DE SALERNO

**Actos impugnados:**

SOLICITUD DE REVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN CON n.º PROTOCOLO 35873/2014 DERECHOS DE ADUANA

SOLICITUD DE REVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN n.º PROTOCOLO 35873/2014 ADUANAS, IVA, IMPORTACIÓN

– sobre el recurso de apelación n.º 10162/2015

presentado el 16 de octubre de 2015

– contra la sentencia n.º 2413/2015 dictada por la Sala Segunda de la Commissione Tributaria Provinciale di SALERNO

contra:

AGENCIA DE ADUANAS Y MONOPOLIOS, OFICINA DE ADUANAS DE SALERNO

**interpuesto por la apelante:**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[omissis]

**Representada por:**

SALZANO MARIA ROSARIA

PIERLUIGI GIORDANO, abogado

[omissis]

**Actos impugnados:**

NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIÓN CON n.º PROTOCOLO 1297/14 DERECHOS DE ADUANA

## NOTIFICACIÓN DE LIQUIDACIÓN CON n.º PROTOCOLO 1297/14 DERECHOS DE ADUANA, IVA, IMPORTACIÓN

### Desarrollo del procedimiento

1. – Mediante recurso notificado en tiempo y forma, la sociedad A. Capaldo S.P.A., a través de los representantes que constan en los autos, impugnó ante la Commissione Tributaria Provinciale Salerno las decisiones denegatorias de las solicitudes de revisión de la liquidación de las declaraciones aduaneras IMA n.º 1937S de 24 de febrero de 2011 e IMA n.º 1993C de 25 de febrero de 2011.
2. – En apoyo de su recurso, señaló, en cuanto a los hechos, que había importado de China pérgolas constituidas en parte por una estructura de hierro y en parte por una estructura de aluminio y que las declaró erróneamente en la partida arancelaria 6306120000 (que preveía un tipo arancelario del 12 %).

Sin embargo, a raíz de una auditoría interna llevada a cabo por una empresa de consultoría en materia de aduanas constató que la partida arancelaria atribuida a las citadas pérgolas no era correcta: las pérgolas con estructura de hierro deberían haberse clasificado a su juicio en la partida aduanera 7308909900 (que preveía un tipo arancelario nulo), mientras que las pérgolas con estructura de aluminio debían clasificarse, en teoría, en la partida aduanera 7610909900 (que preveía un tipo arancelario del 6 %).

En consecuencia, presentó dos solicitudes de revisión de la liquidación de las declaraciones de importación en cuestión, para que se modificase la partida arancelaria, y para obtener la devolución de las cantidades pagadas en exceso en concepto de derechos de aduanas e IVA.

3. – La Oficina desestimó dichas solicitudes mediante las decisiones impugnadas, precisando, en este sentido:
  - a) que, a la luz de las notas explicativas de la Nomenclatura del arancel aduanero (sección XI de la partida arancelaria 6306, punto 4) la partida arancelaria atribuida debía considerarse correcta;
  - b) que la regla 3 de las «Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada» no era aplicable, puesto que la mercancía *de qua* se «citaba específicamente en el arancel aduanero».
4. – Tras recordar la normativa de la Unión y nacional que regula el procedimiento de revisión de la liquidación y exponer los principios que rigen la clasificación aduanera de las mercancías, la sociedad alegó, desde un punto de vista jurídico, la ilegalidad de los actos impugnados, reprochando a este respecto:
  - a) que la partida arancelaria 6306120000, declarada en el momento de la importación de las pérgolas (como podía deducirse fácilmente del TARIC, que puede consultarse en el sitio de Internet de la Agencia de Aduanas), se

- refería a: «Toldos de cualquier clase; tiendas (carpas); velas para embarcaciones, deslizadores o vehículos terrestres; artículos de acampar»;
- b) que, en consecuencia, el error cometido resultaba evidente, puesto que las pérgolas no son toldos, ni tiendas, ni velas, ni artículos de acampar;
- c) que, por otra parte, las pérgolas —contrariamente a lo que opina la Oficina— no figuraban expresamente mencionadas en el arancel aduanero, de modo que, en efecto, no existía una partida arancelaria que las cubriera;
- d) que, de hecho, dichas pérgolas constituían productos «mixtos», puesto que estaban constituidas por una estructura de soporte de hierro/acero o de aluminio, y por una cubierta de tela, tratándose, de esta manera, de una estructura compleja d1) formada por una verdadera construcción de apoyo como elemento de soporte de la cubierta, la cual d2) desde un punto de vista económico, como se deduce de la documentación pertinente, debía considerarse prevalente respecto de la cubierta (puesto que, por regla general, el coste de la estructura de hierro o acero representaba más del 60 % del valor de la pérgola, y el de la estructura de aluminio, más del 80 %);
- e) que, de acuerdo con lo anterior —puesto que, en definitiva, las pérgolas no figuraban expresamente previstas en el arancel y puesto que se trataba, con arreglo a todo lo expuesto, de un producto compuesto de materias diferentes y constituido por la unión de artículos diferentes—, la clasificación de dichas pérgolas debería haberse efectuado a su juicio con arreglo a las Reglas generales para la interpretación de la Nomenclatura Combinada, conforme a las cuales *«[...] los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, [...] se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera el carácter esencial, si fuera posible determinarlo»;*
- f) que, en el presente asunto, no habría podido dudarse de que el carácter esencial lo confería la estructura, dado que: f1) la cubierta podía variar (textil, plástico, bambú, hoja de palmera, etc.), mientras que f2) el valor de la estructura era, como ya se ha puesto, claramente prevalente;
- g) que, en consecuencia, de conformidad con dichas Reglas generales, se debería haber llegado a la conclusión, defendida por la apelante, de que: g1) la pérgola con estructura de hierro debía clasificarse en la partida arancelaria 7308; g2) la pérgola con estructura de aluminio debía clasificarse en la partida arancelaria 7610;
- h) que se debería haber llegado a esa conclusión también con arreglo al Reglamento UE n.º 313/2011, el cual, en su anexo, precisaba que el coste más elevado de uno de los materiales con los que está fabricado el producto

confiere a dicho producto su carácter esencial, determinando su clasificación aduanera;

- i) que —ante las alegaciones y declaraciones formuladas—, aunque la Oficina demandada se remitió en las decisiones impugnadas a las «notas explicativas de la Nomenclatura del arancel aduanero (sección XI de la partida arancelaria 6306, punto 4)» para considerar «la mercancía que se citaba específicamente en el arancel aduanero» y excluir, de este modo, la citada «regla 3 de las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada», no demostró ni documentó, de hecho, su punto de vista. Tampoco podría haberlo hecho dado que en el texto de las citadas notas explicativas no existía ninguna nota explicativa relativa al capítulo 63, subpartida 06, y menos aún un punto 4, pues en ellas se pasa de la partida 6305, en efecto, directamente a la partida 6307;
  - j) que tampoco era útil, aun dándose por válido todo lo anterior, remitirse a las «Notas explicativas de la Administración federal de las aduanas suizas» (en cuyo texto, en la sección XI, partida 6306, figuraba efectivamente un punto 4) que precisaban que en dicha partida debían incluirse «*todas las [...] tiendas [...], refugios, etc., incluyendo asimismo las grandes carpas (por ejemplo, del circo), las tiendas militares incluidas las varas, piquetas, etc.*»: ello se debe a que estas Notas comprendían asimismo un apartado relativo exclusivamente a la clasificación arancelaria de las pérgolas en el que, tras un examen exhaustivo de las diferencias entre «tiendas pérgola» (constituidas por un armazón simple de tipo eje de tienda y generalmente de una cubierta de tela) y «pérgolas» (formadas, como las importadas por la apelante, por una verdadera construcción de apoyo como elemento de soporte de la cubierta), se corroboraba justamente la conclusión ya referida de que las pérgolas, sobre la base de la Regla 3, letra c), para la interpretación del Sistema Armonizado (SA), independientemente del material del que esté compuesto la cubierta, deben clasificarse en la partida 7308, cuando la estructura de apoyo sea de hierro, o en la partida 7610, cuando dicha estructura sea de aluminio.
5. – En el escrito de contestación al recurso, la Oficina formuló sus alegaciones de defensa e indicó en particular:
- a) que la mercancía en cuestión era del mismo tipo que otra mercancía importada anteriormente con otra declaración que había sido objeto de una comprobación física en el marco de la cual el agente de aduanas que representaba al importador no formuló objeción alguna;
  - b) que la normativa relativa a la revisión de la liquidación, al establecer que la Oficina «podría» proceder a la revisión, convertía la iniciativa para efectuar la revisión en meramente opcional y, por tanto, no obligatoria;

- c) que las notas explicativas ya citadas de la Administración federal de las aduanas suizas (tomadas como referencia a efectos de *tertium comparationis*) no eran aplicables en el ámbito de la Unión.
6. – En su escrito de réplica, la sociedad apelante impugnó los motivos de la Oficina, aduciendo en este sentido:
- a) que la circunstancia de que la mercancía en cuestión fuese del mismo tipo que otra que anteriormente había sido objeto de una comprobación física en el momento de la importación no impedía que pudiera incoarse el procedimiento de revisión de la liquidación (al no oponerse a ello ninguna norma ni práctica de la Unión o nacional);
  - b) que el carácter opcional de la iniciativa para efectuar la revisión no puede entrañar que la Administración, ante una solicitud de una parte, tenga derecho a adoptar cualquier decisión de forma arbitraria, pues la citada facultad/obligación está, en esencia, sujeta a la obligación de motivación correspondiente;
  - c) que únicamente se hizo referencia a las notas explicativas relativas a la normativa suiza con el fin de ilustrar y corroborar la afirmación fáctica de que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea citadas por la Oficina no contenían, como justamente se indicó en el recurso, ninguna nota al capítulo 6306.
- 6.– En el procedimiento contradictorio entre las partes, el órgano jurisdiccional de primera instancia, mediante sentencia n.º 940/14/20156 de 25 de febrero de 2015, desestimó el recurso, sobre la base de la premisa general y fundamentada (que, en esencia estima la motivación expuesta por la Oficina demandada) de que:
- a) la partida arancelaria que se adjudicó inicialmente podía referirse a las pérgolas importadas, puesto que se trataba de una partida relativa a tiendas y refugios;
  - b) que las notas explicativas de la Administración federal de las aduanas suizas, citadas por la parte demandante, no podían aplicarse a los Estados miembros;
  - c) que las mercancías importadas eran del mismo tipo que otras que ya habían sido objeto de una comprobación física en el momento de la importación y a las que se consideró aplicable la partida arancelaria 6306120000.
- 7.– La contribuyente interpuso recurso contra dicho pronunciamiento, alegando que era erróneo en su totalidad y solicitando su modificación.
- 8.– Mediante un recurso separado, notificado asimismo en tiempo y forma, dicha sociedad impugnó asimismo la sentencia n.º 2413/11/2015 de 26 de febrero de

2015, en la que la Comisión tributaria se pronunció, en términos esencialmente análogos y en consecuencia desestimatorios, sobre una controversia similar.

- 9.— Mediante un recurso separado, la Agencia de Aduanas, a su vez, impugnó la sentencia n.º 3675/10/2015 de 15 de junio de 2015, en la que —en un litigio idéntico— dicha Comisión Tributaria, con otra formación, había estimado, por el contrario, el recurso de la sociedad.
- 10.— En el procedimiento contradictorio entre las partes, en la vista celebrada el 29 de septiembre de 2017, ante la petición reiterada de los representantes de las partes personadas, se reservó la decisión sobre los asuntos —acumulados a fin de su resolución conjunta—.

#### Motivación de la decisión

- 1.— Los recursos en cuestión, al presentar evidentes elementos de conexión tanto subjetivos como objetivos, debe[n] acumularse desde ahora a efectos de la adopción de una decisión conjunta y unitaria, ya que entrañan la resolución de cuestiones de hecho y de Derecho idénticas.
- 2.— La Sala observa que, habida cuenta del conjunto de los motivos de recurso formulados por ambas partes, las cuestiones sometidas a la consideración de esta Sala se refieren:
  - a) por un lado (desde una perspectiva formal/de procedimiento), a la posibilidad de acceder, a instancia de parte, al procedimiento de revisión de la liquidación, que la Administración (amparándose en dos de las sentencias recurridas, y en contra de lo que se indica en otra sentencia recurrida por la Oficina) ha rechazado basándose en dos motivos, según los cuales, en primer lugar, la revisión es una simple opción (por lo que, en cuanto tal, no puede impugnarse su omisión o recusación) y, en segundo lugar, que la revisión es inadmisibles por cuanto que se ha reconocido, sin que este extremo haya sido puesto en tela de juicio, que mercancías de idéntica tipología debían incluirse en la partida arancelaria 6306120000; y
  - b) por otro lado (en cuanto al fondo), si la partida arancelaria inicialmente atribuida está justificada como consecuencia de la equiparación de las pérgolas a las «tiendas y refugios».
- 3.— Desde el primer punto de vista, es preciso observar, que, en lo que respecta a la extensión de los resultados de la comprobación de mercancías que fueron objeto de una comprobación aduanera anterior, la jurisprudencia de la Unión (en última instancia, la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 dictada en el asunto C-571/12) ha considerado que esta posibilidad se justifica *«cuando estas mercancías sean idénticas, circunstancia que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente»*.

En particular, *«la determinación de la identidad de las mercancías puede basarse en particular en el control de los documentos y de los datos comerciales relativos a las operaciones de importación y exportación de las mercancías de que se trate, así como a las operaciones comerciales posteriores relativas a las mismas mercancías, y especialmente en las indicaciones facilitadas por el declarante en aduana según las cuales tales mercancías provienen del mismo fabricante y tienen una denominación, una apariencia y una composición idénticas a las de las mercancías objeto de declaraciones aduaneras anteriores.»*

En cuanto al procedimiento de revisión de la liquidación, este está regulado en el artículo 11, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 374/1990, en virtud del cual la Oficina de Aduanas *«podrá revisar las liquidaciones definitivas, aunque las mercancías objeto de estas se hubieran dejado a la libre disposición del operador o ya hubieran salido del territorio aduanero»*.

Por otra parte, con arreglo al artículo 78, apartados 1 y 2, del Reglamento (CEE) n.º 2913/1992 (titulado *«Control a posteriori de las declaraciones»*), *«tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración»* y, *«con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales posteriores relativas a las mismas mercancías»*.

Asimismo, el artículo 11, apartado 5, del Decreto Legislativo n.º 374/1990, antes citado, prevé que *«cuando la revisión revelase inexactitudes, omisiones o errores relativos a los elementos que hubieran servido de base para la liquidación, la aduana procederá a la pertinente liquidación complementaria e informará de ello al operador interesado mediante una notificación específica»*.

Esta disposición parece ajustarse a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 3, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92, con arreglo al cual *«cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras [...] adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan [...]»*.

- 4.- La Oficina considera que ha aplicado correctamente la normativa expuesta, dado que decidió no dar curso a la solicitud de revisión formulada por la parte apelante, al entender que dicha revisión no habría proporcionado ningún elemento de hecho nuevo del que pudiera deducirse la existencia de inexactitudes, omisiones o errores en los elementos que sirvieron de base para practicar la liquidación (no siendo a tal fin suficientes las fotografías extraídas del catálogo de las mercancías despachadas de aduana en años anteriores, sin mediar impugnación alguna).

Por el contrario, la apelante considera:

- a) que la normativa expuesta se limita a exigir que, para que pueda desarrollarse el procedimiento de revisión, la liquidación debe ser definitiva y no puede haber transcurrido el plazo (de tres años) de prescripción, y que no contiene ninguna referencia, a efectos de la exclusión de dicho procedimiento, a las modalidades —control automático; control documental; comprobación de la mercancía— con arreglo a las cuales se efectuó la liquidación;
  - b) que el hecho de que se haya llevado a cabo en el pasado una comprobación no impide que pueda incoarse el procedimiento de revisión de la liquidación.
- 5.— Esta última cuestión resulta determinante para la solución de la controversia: ello se debe a que los órganos jurisdiccionales de primera instancia (por otra parte, basándose en apreciaciones heterogéneas y divergentes) en ocasiones han considerado posible y en ocasiones han excluido el procedimiento de revisión cuando, como sucede en el presente asunto, la mercancía ya ha sido objeto de una comprobación física en el momento de la importación sin que se haya formulado objeción alguna.

Dado que estas cuestiones implican la interpretación del Derecho de la Unión y puesto que se han efectuado apreciaciones divergentes de las mismas, parece oportuno, con arreglo al artículo 267 [TFUE], remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea los documentos que obran en autos a fin de que se pronuncie sobre la siguiente cuestión prejudicial:

«Si la comprobación física de las mercancías en el momento de su importación impide que pueda iniciarse el procedimiento de revisión de la liquidación establecido en el artículo 78 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario»

- 6.— Se reserva la decisión sobre los restantes aspectos controvertidos —cuyo examen queda supeditado a que se dé una respuesta positiva a la pregunta planteada— hasta el momento en el que el litigio se examine en cuanto al fondo.

[omissis]

[omissis] suspensión del procedimiento e instrucciones a la Secretaría] [omissis]  
29 de septiembre de 2017

[omissis]