

Roj: **STS 75/2010 - ECLI:ES:TS:2010:75**Id Cendoj: **28079130022010100003**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **20/01/2010**Nº de Recurso: **5425/2004**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **OSCAR GONZALEZ GONZALEZ**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **STSJ M 2705/2004,**
STS 75/2010

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Enero de dos mil diez.

En el recurso de casación nº 5425/2004, interpuesto por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS DE CANARIAS, representado por el Procurador Don Carlos Navarro Gutiérrez, y asistido de letrado, contra la sentencia nº 183/2004 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en fecha 3 de marzo de 2004, recaída en el recurso nº 233/1998, sobre supresión DUA tránsito de mercancías a Canarias; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena) dictó sentencia desestimando el recurso promovido por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS DE CANARIAS, contra la Circular 7/1997, de 24 de noviembre, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se modifica la Circular 4/1996, de 9 de diciembre, relativa a las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA).

SEGUNDO.- Notificada esta sentencia a las partes, por la Entidad recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 30 de abril de 2004, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Emplazadas las partes, la recurrente (CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS DE CANARIAS) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 22 de junio de 2004, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expusieron, los siguientes motivos de casación:

1) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por falta de aplicación, los arts. 61, 62 y 76 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, así como los arts. 205, 208, 209 y ss. del Reglamento del Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento (CE), 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993.

2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por falta de aplicación, los arts. 84 de la Ley 30/92, reguladora del PAC y del art. 24 de la Ley 50/1997, del Gobierno.



3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por falta de aplicación, los arts. 1 del Código Civil y 9 de la CE, que establecen el principio de jerarquía normativa.

4) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por falta de aplicación, la Directiva 77/388/CEE.

Terminando por suplicar dicte sentencia, que con estimación del presente recurso, case y anule la sentencia impugnada, dictando otra que estime el recurso interpuesto por la parte actora, con costas a quien se oponga temerariamente.

CUARTO.- Por providencia de la Sala, de fecha 8 de febrero de 2006, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 21 de febrero de 2006, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 15 de marzo de 2006, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia declarando la inadmisión del recurso o, en su defecto, no haber lugar a este recurso con los demás pronunciamientos legales.

Mediante otrosí manifiesta que la Resolución de 18 de abril de 2004 del Departamento de Aduanas de Impuestos Especiales de la AEAT que se adjunta al escrito de interposición es, obviamente, una disposición ajena y muy posterior a la que constituye el objeto de este recurso; esa Resolución de 18 de abril de 2004 tuvo por objeto someter a las mercancías nacionales a una tramitación electrónica que "evite la tramitación manual, más lenta y retardaría.

QUINTO.- Por providencia de fecha 1 de septiembre de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 13 de enero de 2010, en que tuvo lugar.

Por providencia de la Sala, de fecha 24 de noviembre de 2009, se dio traslado a las partes sobre la posible pérdida sobrevenida de objeto del presente recurso de casación, siendo evacuado el trámite conferido por el Abogado del Estado mediante escrito de fecha 2 de diciembre de 2009, en el que manifestó lo que a su derecho convino.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS DE CANARIAS contra la Circular 7/1997, de 24 de noviembre, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se modifica la Circular 4/1996, de 9 de diciembre, relativa a las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA).

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos jurídicos:

<<"Centrada la cuestión objeto de debate debe iniciarse el análisis con la alegación de la actora que insiste en que la Circular 7/1997, de 24 de noviembre, es una disposición de carácter general y que es nula al haberse dictado omitiendo los trámites para el procedimiento legalmente previsto, y en especial el trámite de audiencia a la recurrente.

Por el contrario, la Administración demandada sostiene que la Circular 7/1997, de 24 de noviembre, es una mera circular o instrucción y no una disposición de carácter general.

Para otorgar a la Circular impugnada una u otra calificación ello dependerá de sí la supresión del DUA de introducción de mercancías en las Islas Canarias procedentes de la Península y Baleares es una innovación normativa o si por el contrario es una mera instrucción dictada como consecuencia de la regulación ya dispuesta en una norma de rango superior.

Esta Sala tras el examen del contenido de la Circular 7/1997 concluye que no tiene la entidad de una disposición de carácter general pues no crea ni innova el ordenamiento jurídico. Es un acto que se ha dictado al amparo del artículo 21 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y que se dirige exclusivamente desde los órganos superiores a los inferiores como manifestación clásica del principio de jerarquía y que despliega sus efectos en el ámbito puramente interno de la Administración pues se limita a ser un instrumento clarificador de la forma y supuestos en que debe formalizarse el Documento Único Administrativo (DUA).



Para llegar a dicha conclusión esta Sala, en contra de lo afirmado por la actora, entiende que las Islas Canarias son territorio aduanero comunitario y por tanto en los supuestos de envíos de mercancías procedentes de la península y Baleares a las Islas Canarias resulta suficiente la información obtenida de la documentación de salida de la península y Baleares.

Que Canarias es territorio aduanero comunitario se deduce del artículo 3 del Reglamento 2913/1992, del Consejo, de 11 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, donde se establece que el territorio aduanero de la Comunidad comprende el territorio del Reino de España, excepto Ceuta y Melilla. Por otra parte, en el Reglamento de la Comunidad Económica Europea nº 1911/91, del Consejo, de 28 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del derecho comunitario de las Islas Canarias, también recoge la integración de las Islas Canarias en el territorio aduanero comunitario al afirmar en su artículo 1.1 que las disposiciones de los Tratados así como los actos de las Instituciones de las Comunidades Europeas para las que se habían previsto excepciones en el acto de adhesión se aplicarán en las Islas Canarias en las condiciones establecidas en el presente Reglamento. En igual sentido la exposición de motivos del indicado Reglamento donde en el Segundo Considerando tras exponer la situación para ese territorio establecido en el Acta de Adhesión e integrar las Islas Canarias en el territorio aduanero de la Comunidad aunque reconoce que la integración de las Islas Canarias en el conjunto de las políticas comunes requiere un proceso progresivo durante un período transitorio adecuado y sin perjuicio de las medidas particulares dirigidas a tener en cuenta los condicionamientos específicos debidos a la lejanía y la insularidad de las Canarias, así como a su régimen económico y fiscal histórico.

Aunque el citado Reglamento 1911/91 del Consejo admite que Canarias esta dentro del territorio aduanero comunitario, no obstante reconoce para las Islas Canarias una fiscalidad indirecta específica que implica que Canarias permanezca fuera del ámbito de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y permite el establecimiento de una exacción propia que es el arbitrio sobre la producción y sobre las importaciones. Y, además, de este arbitrio la Ley 20/1991, de 7 de junio, crea el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) que grava también las importaciones de bienes en el territorio canario.

Por tanto, para la introducción de mercancía comunitaria en Canarias no es exigible el DUA desde el momento en que las normas comunitarias examinadas integran a las Islas Canarias en el territorio aduanero comunitario pues se trata de mercancía comunitaria y no puede hablarse de una declaración para incluir la mercancía en un régimen aduanero entendiendo como tal los contemplados en el punto 16 del art. 4 del Código Aduanero Comunitario. Es decir, partiendo de la idea de un mercado interior único en el ámbito de la Unión Europea desaparecen las declaraciones aduaneras en los intercambios de mercancías entre los Estados miembros de la Unión Europea. Como supuesto excepcional si se exige el DUA para la documentación de la entrada en Canarias de aquellas mercancías que aunque proceden de la Península y Baleares se trata de mercancías que por acogerse al régimen especial de abastecimiento es necesario que la Aduana controle la identidad de la mercancía y la existencia de la licencia expedida por el organismo competente de comercio, excepciones que se recogen como tal en la Circular 7/1997 cuando afirma que no se excluye el DUA en los supuestos de envíos a las Islas Canarias de mercancías comunitarias en el ámbito de transacciones nacionales en los casos en que el operador se acoja al beneficio del Régimen Especial de Abastecimiento o cuando se trate de mercancías que son objeto de los impuestos especiales que se aplican en el ámbito territorial de las Islas Canarias.

Asimismo, es necesario distinguir entre la introducción de mercancías procedente del resto del territorio aduanero nacional de la procedente del resto de los estados miembros debido a la necesidad de obtener datos estadísticos. El Reglamento CE 3330/91 crea un sistema de recogida estadística denominado sistema INTRASTAT al desaparecer las declaraciones aduaneras en los intercambios de mercancía entre estados miembros con la implantación del mercado único. Ahora bien, a ir estrechamente ligado este sistema estadístico al territorio aduanero comunitario el IVA debe seguir obteniéndose los datos de los DUA, y no existe esa necesidad cuando se trata de un intercambio nacional. Y desde el punto de vista del IVA el envío de una mercancía desde la península y Baleares a Canarias es una exportación y por tanto es exigible un DUA de exportación anterior al envío a fin de justificar la exención del IVA.

Por todo lo expuesto esta Sala entiende que la Circular 7/97 impugnada no es una Disposición General como afirma la actora pues no crea ni invoca el ordenamiento jurídico sino que se limita a aplicar lo que ya habían regulado las normas comunitarias en cuanto disponen que las Islas Canarias son territorio aduanero comunitario con las consecuencias que ello supone a los efectos de excluir el DUA respecto de la entrada de mercancías en las Islas Canarias procedentes de la Península y Baleares salvo cuando se trata de mercancías que están sujetas a un régimen de aplicación de impuestos específicos y especiales. Y salvo en las excepciones indicadas, para la mayor parte de los envíos a Canarias solo es necesario justificar allí su carácter nacional, justificante que debe partir del origen del envío, por lo que se ha optado por una copia del DUA de exportación que necesariamente debe realizarse a la salida de la península a efectos del IVA. Con esta medida se racionaliza la presentación de



documentación ante la Agencia Tributaria para unas operaciones que hasta el 1 de enero de 1998 se estaba duplicando, dado que se presentaba tanto en la Península como en Canarias.

Y habiéndose rechazado todas las alegaciones de la actora debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto".>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. El recurso debe declararse admisible, pese a la oposición del Abogado del Estado, pues en el escrito de interposición se hace una crítica de la sentencia con base en los motivos que articula en el mismo. Igualmente hay que reconocer que el recurso no ha perdido su objeto, dado el distinto carácter que tiene la Resolución de 18 de abril de 2004, referida al sometimiento a tramitación electrónica de determinadas mercancías nacionales.

SEGUNDO.- La primera cuestión que debe examinarse por razones metodológicas, ya que de estimarse haría innecesaria el examen de las restantes, es la formulada por la parte recurrente en su segundo motivo de casación, en el que denuncia infracción por la sentencia recurrida del artículo 24 de la Ley 50/1997, del Gobierno, que establece el requisito de audiencia de organizaciones y asociaciones que agrupen o representen a los ciudadanos a los que afecte la disposición que está en proceso de elaboración, requisito que no se ha cumplido en este caso en relación con el Consejo recurrente que es el órgano de representación de los Agentes y Comisionistas de Aduanas.

Esta cuestión está íntimamente relacionada con la naturaleza que se atribuya a la Circular que es objeto de impugnación, pues, indudablemente, si se la considera disposición general, el requisito de audiencia es ineludible y su falta determinaría la nulidad de pleno derecho por omisión de un trámite esencial del procedimiento de elaboración, mientras que si se considerase, como hace la sentencia recurrida, una simple orden de servicio, los efectos se restringen al ámbito interno del órgano de que dimana, como indica el artículo 21 LPAC, y, por tanto, no es necesaria la audiencia de terceros, bastando con su publicación en periódico oficial que corresponda.

Esta Sala acepta la conclusión a la que llega el Tribunal de instancia, pues al margen del contenido general que la Circular impugnada pueda tener, esto por sí sólo no le atribuye la categoría de disposición que esté sujeta al procedimiento de elaboración previsto en el artículo 24 de la Ley del Gobierno, ya que se limita a establecer medidas mecánicas en la manera de identificación de las mercancías, aportación de datos de forma que sean fácilmente introducibles en sistemas informáticos, y, por último, la documentación exigible en los supuestos de envíos a las Islas Canarias de mercancías comunitarias. Son, por tanto, contenidos que no llegan al mínimo requerido en una disposición general, y a lo sumo tendría la categoría de una mera instrucción, a las que se refiere el mencionado artículo 21 LPAC.

TERCERO.- El hecho de que no sea una disposición general, no significa que no deba estar sometida a las normas del ordenamiento jurídico, ya que la Administración debe actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como expresa el artículo 103 de la Constitución, y dentro del término Derecho debe comprenderse no sólo el Derecho Estatal, sino también el Derecho Comunitario Europeo.

La cuestión fundamental que se plantea en el recurso es si el Documento Único Administrativo (DUA) debe exigirse para la entrada en Canarias de mercancías comunitarias en el ámbito de transacciones nacionales, documento que la Circular impugnada suprime a partir del 1 de enero de 1998 para dichas transacciones, por considerar suficiente "la información obtenida mediante la documentación de salida de la península y Baleares".

Como acertadamente se señala en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos jurídicos se aceptan, el artículo 3 del Reglamento 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero comunitario, determina cual es el territorio aduanero de la Comunidad, y en referencia a España sólo excluye a Ceuta y Melilla, por lo que Canarias ha de considerarse incluida en ese territorio, siéndole aplicable el régimen jurídico que en ese Código se establece. En relación con "La inclusión de mercancías en un Régimen Aduanero", regulado en el Capítulo 2 del Código, se señala en su apartado 1 que "Toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero", lo que significa que esa declaración no será necesaria cuando la mercancía no esté destinada a un territorio incluido en el mismo régimen aduanero que el Comunitario.

Serán, por tanto, los Estados miembros, los que en función de las particulares características de algunos territorios, pueden determinar cuál es la documentación que deba presentarse en los casos de transacciones dentro del territorio aduanero, bien pertenezcan al mismo Estado o a otro Estado miembro. Esta potestad es discrecional, sin que puedan los Tribunales revisarla salvo en los supuestos de arbitrariedad o irracionalidad.



En el caso de las Islas Canarias, no es extraño, por tanto, que se hayan ido variando a través del tiempo los documentos exigidos, variaciones que están debidamente justificadas en el caso que aquí se contempla.

Así, en efecto, en la Circular 4/1996, de 9 de diciembre, en su preámbulo se especificaba que la supresión del código de país que las identificaba (021) no afectaba "a la forma de documentar los envíos entre las citadas Islas y el resto de la comunidad, ...ya que sigue sin formar parte del territorio CEE a efectos del IVA". Nótese que no se indica que no sea territorio aduanero comunitario, sino que está fuera sólo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que a "contrario sensu" significa que si lo es en lo referente al resto del régimen jurídico.

En la Circular 7/97, que es la ahora impugnada, se consigna la razón de variar el sistema anterior en que "resulta suficiente la información obtenida mediante la documentación de salida de la península y Baleares", y el cambio introducido posteriormente por las resoluciones de 15 de diciembre de 2003 y 19 de abril de 2004, también se justifica en situaciones de desventaja de los operadores del ámbito insular canario respecto de los operadores de mercancías procedentes de otros Estados miembros.

Quiere con esto decirse que al no ser de aplicación la documentación exigida por el artículo 62 del Código Aduanero Comunitario para las transacciones entre territorios incluidos en su ámbito, serán los Estados miembros lo que establezcan los requisitos que deben cumplirse en dichas operaciones, y modificarse los mismos motivándose, como aquí se ha hecho, las razones a que son debidos dichos cambios. Sin que sea preciso acudir al procedimiento del Comité previsto en el artículo 76 , que se refiere a los supuestos en que sea exigible la DUA, pero no a los supuestos en que no lo sea.

Partiendo de los anteriores razonamientos, debe desestimarse el motivo primero, debiendo también serlo los siguientes.

En efecto, en el motivo tercero se denuncia infracción del principio de jerarquía normativa al contradecir la Circular el artículo 205 del Código Aduanero , lo que evidentemente no ocurre, cuando, como se ha dicho, el DUA no es obligatorio presentarlo para transacciones dentro del territorio aduanero. La sentencia que se cita en defensa de su tesis es de fecha 14 de abril de 1989 , cuando aún no se había promulgado el Código Aduanero Comunitario, y por lo tanto tiene en cuenta un régimen jurídico distinto al que estaba en vigor cuando se dictó la Circular impugnada.

En efecto, el Reglamento del Consejo 2151/84, de 23 de julio, excluía en su artículo 1º del territorio aduanero comunitario a Canarias, pero este Reglamento fue derogado por el artículo 251 del Reglamento del Consejo 2913/92, de 12 de octubre , cuya última modificación la constituyó el Acta de Adhesión de España y Portugal, y conforme al cual, ya ha quedado dicho, desaparece dicha exclusión.

En el motivo cuarto se aduce que Canarias tiene su propio régimen de imposición indirecta mediante el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y no le es aplicable el IVA, por lo que su territorio no es territorio aduanero comunitario, y las mercancías sean comunitarias o extracomunitarias que en él se introduzcan están sometidas al IGIC. El motivo debe igualmente desestimarse pues el Reglamento CEE nº 1911/1991 , sólo excluyó el territorio Canario de su ámbito de aplicación, sólo a los efectos del IVA, pero no en cuanto al resto de su régimen jurídico. La exclusión hay que extenderla al supuesto de que se acojan al Régimen Especial de Abastecimiento (REA), ya que se trata de un beneficio que requiere un tratamiento especial y necesita la intervención de la Aduana en su supervisión.

La propia Ley 19/1994, de 6 de julio, en su artículo 72 reconoce la consideración de Canarias como territorio aduanero, al acudir a él para sustraer de su régimen a la zona especial canaria, como zona franca, la que no excluye que conforme al artículo 166 , siga siendo territorio aduanero de la Comunidad Europea.

En conclusión, es la Administración la que, en el ejercicio de su potestad discrecional, puede establecer dentro del territorio aduanero la documentación exigible en las transacciones que se efectúen con destino u origen en las Islas Canarias, pudiendo incluso exigir el DUA a las exportaciones y no exigirlo en las importaciones intra comunitarias, ya que este documento no se impone por el Código Aduanero para las transacciones que se efectúen dentro del territorio aduanero comunitario. No hay inconveniente, por tanto, que según los supuestos se exija diferente documentación, incluso por motivos de oportunidad. Es el caso, como razona el informe del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales respecto de la introducción en Canarias de mercancías comunitarias distintas de la nacional, en que si deben documentarse ante la Aduana a efectos estadísticos "por tratarse de una operación de comercio exterior de España", y se optó por el DUA "dado que en Canarias no es utilizable el documento estadístico para intercambios comunitarios (INTRASTAT)", mientras que el DUA es "el documento de control estadístico para el resto de operaciones de comercio exterior".

CUARTO.- La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 2.100 euros.



En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 5425/2004, interpuesto por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS DE CANARIAS, contra la sentencia nº 183/2004 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en fecha 3 de marzo de 2004, recaída en el recurso nº 233/1998, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.