

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 5 de noviembre de 2024****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 944/2020****SUMARIO:**

**Renta de Aduanas. Clasificación arancelaria.** *Tubos de combustibles destinados a reactores nucleares, denominados "vainas" en la terminología técnica nuclear.* La cuestión polémica consistía en determinar si a los productos importados por ENUSA desde EEUU, consistentes en tubos de combustibles destinados a reactores nucleares, denominados "vainas" en la terminología técnica nuclear, les correspondía la posición de la subpartida aduanera 8401.30.00 (donde se clasifican los "Elementos combustibles - cartuchos- sin irradiar -Euratom) dentro del capítulo 84- "Reactores Nucleares", declarada por ENUSA, a la que corresponde un derecho arancelario del 3,7 por 100, como entendía ENUSA, o, por el contrario, debían clasificarse como tubos (manufacturas) de una aleación de circonio (circoloy o zircaloy) en la subpartida 8109.90.00, del capítulo 81 -"Manufacturas", a la que corresponde un derecho arancelario del 9 por 100, como había entendido la Administración. La regularización de los derechos de importación determinaba a su vez un incremento de la base imponible IVA devengado con ocasión de las importaciones que igualmente fue regularizado. ENUSA aporta varios informes sobre las características de las vainas de aleación de circonio empleadas para fabricar combustible nuclear de los que resulta que la vaina-combustible de circonio es parte del cartucho de combustible nuclear en el sentido establecido por el TJUE. El art. 220.2 CAC, impide la contracción a *posteriori* cuando el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana. En este caso ENUSA viene importando los tubos de aleación de circonio desde hace más de 30 años, durante los cuales no cuestionó la clasificación arancelaria ni realizó ninguna reserva. El hecho de que hubo que recabarse la opinión del Comité del Código Aduanero y aprobar un Reglamento de ejecución para la clasificación son inequívocas muestras de la complejidad de la clasificación. ENUSA, que es una empresa pública experimentada, no tenía por qué tener duda de que el criterio seguido en sus declaraciones fuera erróneo. Y al respecto de su diligencia, no ofrece duda de que ENUSA proporcionaba toda la información necesaria y no resulta controvertida su actuación de buena fe, al no haberse producido ninguna irregularidad aduanera. Por tanto, considera la Sala que la pretensión de la Administración es contraria al art.220.2.b)CAC y el hecho de que las autoridades aduaneras hubieran aceptado declaraciones incorrectas durante tres años sin haber expresado ninguna reserva sobre la clasificación arancelaria, así como la ausencia de comunicación respecto del cambio de clasificación por parte de la oficina de aduanas, constituía un error por las autoridades competentes que justificaba la aplicación del art. 220.2.b) CAC.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SÉPTIMA****Núm. de Recurso: 0000944/2020****Tipo de Recurso:****PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Síguenos en...

**Núm. Registro General:**

00947/2020

**Demandante:**

MINISTERIO DE HACIENDA

**Procurador:**

CARMEN ORTIZ CORNAGO

**Demandado:**

ENUSA INDUSTRIAS AVANZADAS S.A.

**Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:**

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

**S E N T E N C I A Nº:****Ilmo. Sr. Pre sidente:**

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

Dª. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a cinco de noviembre de dos mil veinticuatro.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 944/2020 interpuesto por el Abogado del Estado, previa declaración de lesividad, impugnando las Resoluciones del TEAC de 18 de febrero de 2016, 16 de marzo de 2017 y 28 de marzo de 2019, en las reclamaciones económico-administrativas números 223/2013, 224/2013, 6616/2013 y 2397/2016 presentadas por ENUSA INDUSTRIAS AVANZADAS S.A. (ENUSA) contra los acuerdos de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT (DCGC), por las que se giraron liquidaciones en conceptos de "Aduana-tarifa exterior común" e "IVA-actas de inspección", correspondientes a los ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014.

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada ENUSA representada por la procuradora doña Carmen Ortiz Cornago y dirigida por el letrado Mariano Magide Herrero.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIM ERO.** El Abogado del Estado interpuso demanda contra los siguientes acuerdos del TEAC, declarados lesivos por Orden de 13 de abril de 2020 de la Secretaria General Técnica del Ministerio de Hacienda dictada por Delegación de la Ministra de Hacienda, que habían estimado las reclamaciones prestadas por ENUSA contra los acuerdos de liquidación de la Oficina Técnica de la DCGC por los conceptos de "Aduana-tarifa exterior común" e "IVA-actas de inspección", correspondientes a los ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014:

1. Acuerdo de 18 de febrero de 2016 en las reclamaciones 00/223/2013 y 00/224/2013 presentadas contra el acuerdo de liquidación de 17 de diciembre de 2012, por el concepto "IVA Actas de Inspección" del ejercicio 2010, por importe de 85.597,83 euros y contra el acuerdo de liquidación de 17 de diciembre de 2012, por el concepto "IVA Actas de Inspección" del ejercicio 2010, por importe de 85.597,83 euros (85.344,59 euros de cuota y 253,24 euros de intereses de demora).

2. Acuerdo de 16 de marzo de 2017 en la reclamación 00/6616/2013 presentada contra el acuerdo de liquidación de 21 de octubre de 2013 por el concepto "Aduanas-Tarifa Exterior Común", 2011 y 2012, por importe de 1.157.712,03 euros (1.064.234,75 euros de cuota y 93.477,28 euros de intereses de demora).

3/ Acuerdo de 28 de marzo de 2019 en la reclamación 00/2397/2016 presentada contra el acuerdo de liquidación de 7 de marzo de 2016, de liquidación por el concepto "Aduanas- Tarifa Exterior Común", ejercicios 2013 y 2014, por importe de 1.045.326,48 euros (955.995,41 euros de cuota y 89.331,07 euros de intereses de demora) y contra el acuerdo de 7 de marzo de 2016, de liquidación por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicios 2013 y 2014, por importe de 200.829,26 euros (200.759,04 euros de cuota y 70,2 euros de intereses de demora).

Se solicita en la demanda que dicte sentencia anulando los acuerdos del TEAC de 18 de febrero de 2016, 16 de marzo de 2017 y 28 de marzo de 2019 recaídos en las reclamaciones económico-administrativas números 223/2013 y 224/2013, 6616/2013, y 2397/2016.

Síguenos en...

**SEGUNDO.** La procuradora doña Carmen Ortíz Cornago en representación de ENUSA contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo.

**TERCERO.** Seguido el recurso conforme a las previsiones legales y declarado concluso, se señaló para votación y fallo el día 29 de octubre de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIM ERO. Resolución del recurso, hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Los antecedentes necesarios para la comprensión de la cuestión litigiosa son los siguientes:

1. Los acuerdos del órgano de revisión económico-administrativa central declarados lesivos por Orden de 13 de abril de 2020 del Ministerio de Hacienda referidos en los antecedentes estiman las reclamaciones interpuestas por la empresa pública estatal ENUSA contra las liquidaciones dimanantes de las actas de disconformidad A02/72154696 (ejercicio 2010), A02/72297401 (ejercicios 2011 y 2012) y A02/72644863 (ejercicios 2013 y 2014), relativas a los conceptos de "Aduanas-Tarifa Exterior Común" e "IVA a la importación".

2. La cuestión polémica suscitada ante el órgano de revisión económico-administrativa, coincidente en todas las reclamaciones, consistía en determinar si a los productos importados por ENUSA desde EEUU, consistentes en tubos de combustibles destinados a reactores nucleares, denominados "vainas" en la terminología técnica nuclear, les correspondía la posición de la subpartida aduanera 8401.30.00 (donde se clasifican los "Elementos combustibles - cartuchos- sin irradiar -Euratom) dentro del capítulo 84- "Reactores Nucleares", declarada por ENUSA, a la que, por razón de la procedencia, corresponde un derecho arancelario del 3,7 por 100, como entendía ENUSA, o, por el contrario, debían clasificarse como tubos (manufacturas) de una aleación de circonio (circoloy o zircaloy) en la subpartida 8109.90.00, del capítulo 81 - "Manufacturas", a la que corresponde un derecho arancelario del 9 por 100, como había entendido la DCGC.

3. La regularización de los derechos de importación determinaba a su vez un incremento de la base imponible IVA devengado con ocasión de las importaciones, que por la misma razón, igualmente fue regularizado.

4. El órgano de revisión económico-administrativa central, sobre la base del artículo 1 del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura estadística arancelaria y al arancel aduanero común, y de los principios y fundamentos contenidos en sus Reglas Generales interpretativas para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria aprobada por el Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, de 14 de junio de 1983, estimó las pretensiones de la reclamante, acordando que los productos importados debían clasificarse en la subpartida 8401.30.00 como sostenía ENUSA.

5. El fundamento esencial coincidente en que se basan las decisiones del órgano de revisión económico-administrativa fue el siguiente:

«En este caso (...) las "vainas" importadas por la sociedad están destinadas a funcionar exclusivamente en reactores nucleares, puesto que han sido diseñadas para albergar en su interior el material combustible que hace funcionar éstos, hecho no controvertido en el curso de las actuaciones. En principio, pues, habrán de clasificarse en capítulo correspondiente a los "Reactores Nucleares" (84) sin que, atendiendo a sus características objetivas, sea relevante el hecho de que se trate de productos metálicos que eventualmente pudieran ser clasificados en otra sección de la NC».

Al paso hay que señalar que no existe especial polémica sobre las características de los tubos vacíos de aleación de circonio importados - "vainas" en la terminología nuclear- así como que su destino único sea del de alojar uranio radioactivo y fabricar un elemento de combustible a integrar en el reactor de una central nuclear de agua.

El TEAC las describe así en sus acuerdos:

«[...] los productos importados no son las vainas llenas de combustible y precintadas, sino tubos vacíos de una aleación de circonio abiertos por ambos extremos. Posteriormente, en la fábrica que la sociedad tiene [...] se procede a la soldadura de un tapón inferior, se introducen las pastillas de uranio, se inserta un muelle para presionarlas y se coloca el tapón superior que queda unido mediante soldadura, realizándose una presurización y sellado final [...]».

No estará de más indicar la empresa pública estatal ENUSA dispone de una factoría para la fabricación y tratamiento de combustibles nucleares en el municipio de Juzbado (Salamanca) y que su actividad principal en la primera parte del ciclo del combustible nuclear consistente en la gestión del suministro de uranio enriquecido destinado a centrales nucleares de agua radicadas en España.

Con posterioridad a los acuerdos del TEAC, y solicitud de España, el Comité del Código Aduanero en su reunión celebrada del 20 al 22 de mayo de 2019 acordó por unanimidad que los tubos vacíos de aleación de circonio deben clasificarse en el código NC 8109.90.00, indicando que la DG TAXUD debía preparar una propuesta de Reglamento clasificándolos en el código NC 8109.90.00.

6. Tramitado el procedimiento correspondiente, con fecha 13 de abril de 2020 se dicta la Orden de la Secretaria General Técnica del Ministerio de Hacienda, por Delegación de la Ministra de Hacienda, declarando lesivos los acuerdos del TEAC objeto de este recurso al entenderse que lesionan los intereses públicos e infringen el ordenamiento jurídico al haberse clasificado los productos importados por ENUSA en una nomenclatura arancelaria errónea.

7. Con fecha 3 de abril de 2020 la Comisión Europea dictó el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/516 relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada (NC), cuyo artículo 1 prevé que «[l]as mercancías que se describen en la columna 1 del cuadro del anexo se clasificarán dentro de la nomenclatura combinada en el código NC que se indica en la columna 2». Entre las mercancías recogidas en el anexo se encuentra el "tubo vacío de aleación de circonio, abierto en ambos extremos, de una longitud aproximada de 4 m y un peso aproximado de 0,5 kg. El tubo está diseñado para llenarse con combustible nuclear, soldarse, montarse y sellarse, y de este modo, utilizarse como recipiente para pastillas de uranio en un elemento combustible". Y la clasificación (código NC) asignada es la 8109 90 00.

Esta es la justificación expresada en el Reglamento:

«La clasificación está determinada por las reglas generales 1 y 6 para la interpretación de la nomenclatura combinada, por las notas 3, 5 y 6 de la sección XV, y por el texto de los códigos NC 8109 y 8109 90 00.

Habida cuenta de sus características y propiedades objetivas, el artículo corresponde al texto de la partida 8109, que incluye los artículos de aleación de circonio que se utilizan, por ejemplo, en la fabricación de fundas para cartuchos de combustible nuclear y de estructuras metálicas para centrales nucleares (véanse también las notas explicativas del sistema armonizado de la partida 8109).

El tubo todavía tiene que someterse a diversos procesos antes de ser transformado en artículos identificables concretos. Por lo tanto, en el momento de la presentación en aduana, las características objetivas del artículo no son las de elementos combustibles (cartuchos) para reactores nucleares de la partida 8401. En consecuencia, se excluye la clasificación como elementos combustibles (cartuchos), no irradiados, para reactores nucleares, de la partida 8401».

## SEGUNDO. Motivos del recurso.

En línea con la fundamentación del acuerdo de lesividad, se sostiene en la demanda que las resoluciones del TEAC recurridas lesionan los intereses públicos e incurren en infracción del ordenamiento jurídico al haberse clasificado los productos importados por ENUSA en una nomenclatura arancelaria errónea, en cuyo sentido se pronunció en el expediente la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado sobre la base del informe realizado por el Profesor Químico de Aduanas de la Unidad de Valoraciones.

Partiendo de la descripción física de los productos objeto de exacción arancelaria, su destino y aplicación, y siguiendo el acuerdo de declaración de lesividad, sostiene el Abogado del Estado que la clasificación correcta de las vainas- según la terminología nuclear- es la que sitúa el producto en la partida 8109, en razón de una serie de consideraciones ponderadas en su conjunto.

La fundamentación del acuerdo de declaración de lesividad al respecto, reproducida por el Abogado del Estado en la demanda al respecto es la siguiente:

«(.. .) 1) En primer lugar, y retomando la descripción de los productos importados recogidos en el fundamento jurídico IV, resulta necesario diferenciar entre el simple tubo de circonio vacío de contenido y abierto por ambos extremos, y el tubo de circonio relleno con combustible nuclear, cerrado por ambos extremos y presurizado.

Partiendo de esta distinción, y poniéndola en relación con el conjunto (reactor nuclear), parece incontrovertible que el primero no pasa de ser una mera pieza que sólo después de realizar en

ella ciertas operaciones -rellenado de material combustible y cerramiento de los extremos- adquiere la condición de parte del conjunto (reactor nuclear); entender lo contrario llevaría a un resultado carente de sentido tanto desde el punto de vista estrictamente físico o mecánico, como económico, pues habría que admitir que tendría la condición de parte de ese conjunto (reactor nuclear) cualquier pieza por elemental que fuese (vgr, simples anclajes, tornillos, etc). Como más adelante se expondrá, el sentido de esta distinción es lo que toma en consideración la nomenclatura combinada.

Dicho lo anterior, es cierto y no puede negarse que, así como en los Capítulos 71 a 83 (integrados en la Sección XV) se recogen, en una serie de partidas, tubos metálicos (7303 a 7306, tubos de hierro; 7411, tubos de cobre; 7068, tubos de aluminio), no se recoge, sin embargo, una expresa y formal previsión específica para tubos de circonio. Así, la partida 8109, que lleva por rúbrica "Circonio y sus manufacturas, los desperdicios y desechos", se descompone en las siguientes subpartidas:

8109 2000: Circonio en bruto; polvo.

8109 3000: Desperdicios y desechos.

8109 9000: Los demás

Ahora bien, no puede desconocerse que:

Llevando por rúbrica la Sección XV "metales comunes y manufacturas de estos metales", la nota 3 de esta misma Sección dispone que "en la nomenclatura, se entiende por 'metal(es) común(es)': la fundición, hierro y acero, el cobre, (...) circonio, antimonio, manganeso...", añadiendo la nota 6 que "en la nomenclatura, salvo disposición en contrario, cualquier referencia a un metal común alcanza también a las aleaciones clasificadas con ese metal por aplicación de la nota 5".

Pues bien, si el circonio aparece clasificado como metal común (alcanzando también el concepto de metal común las aleaciones de ese metal) y si un tubo de circonio ha de considerarse una manufactura de este metal de acuerdo con la significación gramatical del término manufactura ("obra hecha a mano o con auxilio de máquina", acepción primera del Diccionario de la Real Academia Española), no existe ninguna razón para entender que los simples tubos de circonio (o de este metal en aleación con otro) no estén comprendidos en una partida -la partida 8109- que lleva precisamente por rúbrica "Circonio y sus manufacturas, incluidos los desperdicios y desechos".

En los capítulos 74 a 80, referentes, respectivamente, al cobre y sus manufacturas, níquel y sus manufacturas, aluminio y sus manufacturas, plomo y sus manufacturas, cinc y sus manufacturas, estaño y sus manufacturas, se recoge en la nota única de cada capítulo la definición de distintos conceptos, entre los que se incluye el de tubos ("barras", "perfiles", "alambres", "chapas, hojas, tiras", "tubos"). Pues bien, aunque en la nota de subpartida del Capítulo 81 ("los demás metales comunes; cermets; manufacturas de estas materias"), al declarar aplicable a este Capítulo esas definiciones, se omite la de "tubo", carecería completamente de sentido entender que en el Capítulo 81, más concretamente, en las distintas partidas concernientes a los demás metales comunes que en él se recogen, no pueden quedar comprendidos simples tubos fabricados con esos metales ni, por tanto, tubos fabricados con circonio.

En segundo lugar, si las Notas Explicativas del Sistema Armonizado tienen esa función y valor interpretativo, parece inexcusable acudir a ellas cuando de lo que precisamente se trata es de interpretar, para su correcta aplicación, la nomenclatura combinada en que se traduce el arancel comunitario. Pues bien, en la nota explicativa de la partida 81.09 (página XV-8109-1, párrafo último) se dice que "el circonio, sólo o aleado con estaño ("circaloy"), se utiliza también en la fabricación de vainas para cartuchos de combustibles nucleares o de estructuras metálicas para las instalaciones nucleares". La previsión de esta nota explicativa confirma la consideración expuesta en el apartado 1) anterior. En efecto, lo que hace esta nota explicativa, no es sino una indicación de ciertos usos del circonio (fabricación de vainas para cartuchos de combustibles nucleares y fabricación de estructuras metálicas para instalaciones nucleares) que, obviamente, no excluyen otros. Pues bien, el sentido gramatical y lógico de esta previsión no puede consistir en la inclusión, en todo caso, de las manufacturas (tubos) del circonio en la Sección XVI (con el consiguiente devengo de los derechos aduaneros correspondientes a la partida 84 01 de esta Sección), pues para ello hubiese sido necesario que se hubiera hecho una indicación expresa en este preciso sentido, esto es, su inclusión en la Sección XVI, y no, como acontece, que se haga una mera indicación de esos posibles usos. El sentido propio de la nota explicativa de que se trata es que un tubo de circonio puede ser clasificado en la Sección XV, partida 81 09.

En tercer lugar, y acudiendo nuevamente a las notas explicativas (del Sistema Armonizado) correspondientes a la partida 84 01 (Sección XVI), se confirma el criterio que aquí se mantiene.

Síguenos en...

En el apartado I, relativo a "Reactores nucleares", se dice lo siguiente:

"Por el contrario, no se consideran partes de reactores nucleares:

(...)

3) Los tubos de metal de forma especial o incluso simplemente conformados, que se presenten sin ensamblar, aun en el caso de que estén manifiestamente destinados a la fabricación de reactores nucleares (Sección XV)".

Esta previsión pone ya de manifiesto que los tubos de circonio (sólo o en aleación con estaño u otro metal) vacíos, con o sin forma especial, no constituyen partes del reactor nuclear y, por tanto, no se clasifican en la partida 84 01 de la Sección XVI; debe advertirse que la nota explicativa alude a la Sección XV, lo que no tiene otro sentido que el de incluirlos en esta Sección, pues en otro caso no se aludiría a la Sección XV. A ello debe añadirse que lo que se toma en consideración es la mercancía tal y como se describe, y no su destino a la fabricación de reactores nucleares, que resulta así irrelevante.

Es más, en el apartado III de dichas notas explicativas, referido a "Elementos combustibles (cartuchos)" sin irradiar para reactores nucleares, se dice lo siguiente:

"Los elementos combustibles (cartuchos) sin irradiar para reactores nucleares están constituidos por una materia fisionable o fértil encerrada en una vaina, generalmente de metal común (por ejemplo: circonio, aluminio, magnesio o acero inoxidable) con dispositivos especiales para permitir la manipulación.

Los elementos combustibles fisionables pueden contener uranio natural en forma de metal o de compuestos (óxidos, carburos, nitratos, etc.), o bien, uranio enriquecido en uranio 235 o 233 o en plutonio en forma de metal o de compuestos, o bien, torio enriquecido en plutonio. Los elementos combustibles fértiles (por ejemplo, de torio o de uranio empobrecido) se colocan en la periferia del reactor para reflejar los neutrones y funcionan como elementos fisionables después de haber absorbido una parte de estos neutrones.

Los elementos combustibles son de diferentes tipos. Se pueden citar, por ejemplo, los constituidos:

Por metales combustibles o sus aleaciones en forma de barras o tubos recubiertos por una vaina de metal común, que eventualmente llevan aletas para facilitar el intercambio de calor con la contera, para permitir la colocación y extracción.

Por dispersiones de combustible fisionable en grafito en forma de barras, placas o bolas envueltas con grafito, o bien, por otros tipos de dispersiones y equipadas como los elementos combustibles mencionados en el apartado 1).

Por un ensamblado:

1º) De placas que contengan en forma de emparedado, el combustible fisionable o fértil en forma de metal o de compuesto cerámico, chapado en el exterior con metal inerte.

2º) De tubos de metal inerte rellenos de pastillas de dióxido o de carburo de uranio.

3º) De tubos concéntricos de metal fisionable envainado en un metal inerte.

Todo s estos tipos de elementos combustibles (cartuchos) llevan dispositivos de manipulación, de separación o de fijación y frecuentemente una envolvente exterior (caja del elemento combustible); las conteras, son comunes a todos los subelementos que constituyen el elemento combustible (cartucho).

Presentados aisladamente, estos subelementos (por ejemplo, las vainas de acero inoxidable llenas de combustible nuclear y precintadas) se clasifican aquí como partes de elementos combustibles (cartuchos)".

En este apartado III, tras indicarse la forma en que están constituidos los reactores, cuáles son los elementos combustibles que utilizan y los tipos de éstos, se alude a otros componentes como son los dispositivos de manipulación, de separación o de fijación y el envolvente. Estos últimos elementos componentes se califican como subelementos; ahora bien, el subelemento que se pone como ejemplo en la nota explicativa es sumamente ilustrativo: no es cualquier vaina de metal, sino vainas que estén llenas de combustible nuclear y precintadas. No es, pues, el tubo de metal vacío, sino el tubo de metal relleno con las pastillas de combustible nuclear, debidamente cerrado en sus extremos y precintado lo que se toma en consideración para clasificarlo como partes de los cartuchos e incluirlos así en la partida 84 01. La locución "precintados aisladamente" que utiliza el último párrafo de la nota explicativa de que se trata no se refiere, por tanto, al tubo vacío de contenido, abierto por los extremos, sino al tubo en cuyo interior se ha introducido el combustible nuclear y que luego se cierra en sus dos extremos; es sólo este último el que aisladamente considerado, esto es, sin tener en cuenta otras piezas, constituye un subelemento que se conceptúa como parte del cartucho y se califica por ello en la partida 84 01.

Síguenos en...

Debe, pues, concluirse que, puesto que el producto importado son simples tubos abiertos, que no han sido rellenados con pastillas de materia combustible ni han sido precintados, la clasificación correcta es la partida 81.09 de la Sección XV y no la partida 84.01 de la Sección XVI, siendo, por tanto, los derechos arancelarios los correspondientes a aquélla y no a ésta; se aprecia así fundamento jurídico suficiente para la declaración de lesividad y subsiguiente impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las resoluciones del TEAC de 18 de febrero de 2016, 16 de marzo de 2017 y 28 de marzo de 2019.

El criterio que aquí se sostiene queda confirmado (...) por el acuerdo del Comité del Código Aduanero en su reunión celebrada del 20 al 22 de mayo de 2019 (recogida como punto 7.11 del acta) y cuyo texto es el siguiente:

"7.1 1 Clasificación arancelaria de tubos vacíos de una aleación de circonio (TAXUD/531262/2019).

Hechos: Clasificación arancelaria de tubos vacíos de aleación de circonio abiertos en sus dos extremos, hechos de una aleación de circonio. El uso al que se destinan es el siguiente: después de su despacho aduanero, se suelda un tapón inferior, se introducen las pastillas de uranio, se inserta un muelle para presionarlas y se coloca el tapón superior, que es unido por medio de soldadura, llevándose a cabo la presurización y el sellado final. Los tubos rellenos así obtenidos se ensamblan entonces en lo que se conoce como el elemento combustible. No obstante, el producto que se considera es el tubo de circonio vacío antes de todas estas operaciones.

Cuestiones: La cuestión era si estos "tubos vacíos de aleación de circonio" se clasifican bajo la partida 8109 como circonio y sus manufacturas o bajo la partida 8401 como elementos combustibles (cartuchos), no irradiados, para reactores nucleares.

Discusión: El Estado miembro remitente (ES) ha explicado en detalle los antecedentes del asunto. El Estado miembro ha dictado una resolución de clasificación incluyendo los tubos vacíos de aleación de circonio bajo la partida 8109, específicamente como otros artículos de circonio bajo la subpartida 8109.90.00, por aplicación de las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6. Esto estaba en línea con una Información Arancelaria Vinculante emitida por otro Estado miembro (SE). No obstante, el importador (en España) recurrió a un tribunal nacional y solicitó la clasificación del producto en cuestión bajo la subpartida 8401.30.00, refiriéndose específicamente a las Notas Explicativas de la partida 8401 (página XVI 8401-1).

La resolución del Tribunal menciona que los tubos importados se destinan a ser utilizados exclusivamente en reactores nucleares, puesto que han sido diseñados para alojar el combustible nuclear que los hace funcionar. Por lo tanto, deben clasificarse en el Capítulo 84, correspondiente a los reactores nucleares, sin atender a que, considerando sus características objetivas, son productos metálicos que deberían clasificarse finalmente en otra partida de la Nomenclatura Combinada.

El Estado miembro emisor de una Información Arancelaria Vinculante relativa al mismo producto (SE) puso de relieve que en este Estado miembro el caso también había llegado a los Tribunales. La clasificación hecha por la Administración aduanera de este Estado miembro (en la partida 8109) fue en este caso confirmada.

Un Estado miembro (NL) apoyado por otros defendió enérgicamente la clasificación en la partida 8109.

El Comité acordó por unanimidad que el producto descrito en la remisión debe clasificarse en el código NC 8109.90.00, por aplicación de las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6.

Conclusiones: El Comité acordó que los tubos vacíos de aleación de circonio deben clasificarse en el código NC 8109.90.00. El caso, no obstante, no puede ser cerrado dado que el Estado miembro afectado (ES) está obligado por la decisión de su tribunal nacional. Se necesita un Reglamento de clasificación.

Actuaciones a desarrollar: La DG TAXUD preparará una propuesta de Reglamento clasificando el producto en el código NC 8109.90.00. La propuesta será entonces presentada para conclusión en una próxima reunión".

A la vista de la conclusión, este Centro Directivo estima oportuno hacer una precisión.

La indicación de que "se necesita un Reglamento de clasificación" y de que "se preparará una propuesta de Reglamento clasificando el producto en el código NC 8109.90.00" (debe retirarse, una vez más, que el acuerdo del Comité del Código Aduanero se refiere a la clasificación de los tubos vacíos de una aleación de uranio) no puede entenderse como la necesidad de que se promulgue una norma (Reglamento de clasificación) como condición inexcusable para que el producto de que se trata sea clasificado en la partida 8109, en términos tales que hasta tanto ello tenga lugar la clasificación de aquél deba hacerse en la partida 84 01; distintamente, la

promulgación de esa norma sólo obedece, y así debe entenderse, a una exigencia en aras de la debida claridad, evitándose así cualquier duda que se suscite.

En la actualidad, la normativa comunitaria - Reglamento (CEE) 2658/87, modificado por el Reglamento (CE) 861/2010 de la Comisión, de 5 de octubre de 2010, y por el Reglamento (UE) nº 1006/2011 de la Comisión, de 27 de septiembre de 2011 -, así como las Reglas Generales Interpretativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, y las notas explicativas y criterios de clasificación adoptados por el Comité del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas conducen mediante su correcta interpretación y aplicación al criterio que aquí se sostiene.

[... ] cabe decir, a mayor abundamiento, que, según jurisprudencia del TJUE, «A efectos de la clasificación en la partida adecuada, el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto; la inherencia debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de este (véanse, en particular, la sentencia de 15 de febrero de 2007, RUMA, C-183/06, apartado 36, así como la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Medion y Canon Deutschland, C-208/06 y C-209/06, apartado 37)».

El mismo TJUE también se pronuncia al respecto en la Sentencia de fecha 16 de diciembre de 2010 (Asunto C-339/09, Skoma-Lux s.r.o.), apartado 47, en los siguientes términos: «(...) hay que recordar que ciertamente el destino del producto puede también constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicha producto, inherencia que debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de este (...). Sin embargo, el destino del producto solo es un criterio pertinente si la clasificación no puede realizarse exclusivamente conforme a las características y propiedades objetivas del producto (véase en ese sentido la sentencia de 16 de diciembre de 1976, Industriemetall LUMA, 38/76, Rec. P. 2027, apartada 7)».

Así pues, el TJUE concluye que el destino del producto sólo podría considerarse para la clasificación de una mercancía si las características y propiedades objetivas inherentes al producto no permiten determinar su posición arancelaria.

De la jurisprudencia del TJUE se desprende que el concepto de «partes» implica la presencia de un conjunto para cuyo funcionamiento estas son indispensables (sentencia de 7 de febrero de 2002, Turban International, C-276/00; sentencia de 16 de junio de 2011, Unomedical A/S, C-152/10 apartado 29; y sentencia de 19 de julio de 2012, Rohm & Haas, C-336/11, apartado 34). En la primera de ellas el Tribunal de Justicia definió los conceptos de partes y accesorios en relación con la partida arancelaria 8473. En la segunda lo hace en relación con la partida arancelaria 9018 y en la tercera, en relación con las partidas 8466 (o 8464).

En los apartados 30 y 31 de la Sentencia Turban International el TJUE indica que: "Si bien es cierto que una impresora sin cartucho de tinta no puede responder a las necesidades para las cuales se destina, no es menos cierto que el funcionamiento mecánico y electrónico de la impresora, en sí, no depende en modo alguno de la presencia del cartucho" (...). Por estos motivos, un cartucho de tinta como el controvertido en el procedimiento principal, que, según sus características descritas por Turban International en sus observaciones escritas, no desempeña ningún papel particular en el funcionamiento mecánico de la impresora propiamente dicho, no puede calificarse como «parte» de una impresora en el sentido de la partida 8473 de la NC".

En los apartados 35 a 38 de la Sentencia Unomedical A/S el Tribunal establece que los productos objeto de controversia (bolsas de drenaje urinario para catéteres y bolsas de drenaje destinadas a dializadores) no pueden considerarse parte, al no ser indispensables para el funcionamiento de los aparatos con los que se utilizan, afirmación que no puede verse desvirtuada por el hecho de que el dializador sólo funciona si hay una bolsa del tipo de las controvertidas.

En los apartados 35 a 36 de la sentencia Rohm & Haas, el Tribunal establece: «Pues bien, en el caso de autos, en primer lugar -y como alegan las sociedades Rohm & Haas- si bien las máquinas de pulir discos de materiales semiconductores no pueden satisfacer las necesidades a las que están destinadas sin las almohadillas de pulido, es pacífico que el funcionamiento mecánico y eléctrico de dichas máquinas no depende de la presencia de tales almohadillas. En consecuencia, las almohadillas de pulido no son indispensables para el funcionamiento de máquinas de pulir discos de este tipo.

Esta afirmación queda corroborada por el hecho de que, como indicaron en la vista las sociedades Rohm & Haas, las máquinas de pulir discos de materiales semiconductores pueden admitir varias clases de almohadillas de pulido».

Cabe señalar, asimismo, la información arancelaria vinculante emitida por las autoridades aduaneras de Suecia y su confirmación por el Tribunal Provincial Administrativo de Gotemburgo.

Así, en fecha posterior a los dos primeros acuerdos de liquidación (dictados 17 de diciembre de 2012 y 21 de octubre de 2013) pero con anterioridad a que el TEAC dictase su primera resolución, las autoridades aduaneras suecas han emitido una Información Arancelaria Vinculante (IAV) al amparo de lo establecido en el artículo 12 del Reglamento (CEE) nº. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (vigente en esa fecha).

Esta decisión sueca, con referencia SE TIL 2014-6917 y fecha de validez desde el 30 de septiembre de 2014, tiene por objeto una mercancía descrita como «tubos con una longitud de 4 m. y un peso de 0,5 kg. fabricados con aleación de circonio. El tubo está diseñado para ser sellado y utilizado como un recipiente para gránulos de uranio en un elemento combustible». Las autoridades suecas establecen su clasificación en la posición arancelaria 8109 90, atendiendo a lo establecido en las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6, las Notas 3 y 5 de la Sección XV y los textos de las partidas de la NC 8109 y 8109 90.

En su solicitud de IAV el interesado proponía la clasificación de la mercancía en la posición arancelaria 8401.40.00, por lo que, como puede apreciarse, la Administración aduanera sueca ha venido a pronunciarse sobre la misma cuestión que se analiza en el presente caso, es decir, si la mercancía se clasifica en una partida del Capítulo 81 como manufactura de circonio, atendiendo al metal que se considera constitutivo de la misma, o en una partida del Capítulo 84, como parte de una máquina atendiendo a la función que desempeña la máquina en la cual se incorporaría.

Pues bien, como se ha señalado, las autoridades aduaneras suecas han determinado que tales tubos deben clasificarse en la posición arancelaria 8109.90, atendiendo a lo establecido en las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6, las Notas 3 y 5 de la Sección XV y los textos de las partidas de la NC 8109 y 8109.90.

Aunque emitida con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), la decisión de las autoridades suecas sigue siendo válida durante el periodo inicialmente establecido al así indicarlo el artículo 252 del Reglamento Delegado (UE) nº 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 852/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

Por tanto, la interpretación de la NC que resulta de las Resoluciones del TEAC entra en clara contradicción con la que previamente han realizado las autoridades aduaneras suecas. Ello constatado, debe recordarse que la interpretación de la NC debe ser uniforme en todos los Estados Miembros de la Unión Europea, garantizando la seguridad jurídica y la confianza legítima de los operadores económicos comunitarios.

La información arancelaria vinculante solo tendrá dicho carácter para las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud de información y respecto a la clasificación arancelaria de una mercancía para la que las formalidades aduaneras tengan lugar con posterioridad a la fecha de emisión de dicha información. No obstante, es indudable que al existir coincidencia entre la mercancía objeto de dicha información y la controvertida, la decisión previamente adoptada por las autoridades suecas ha de ser considerada, cuando menos, como un elemento determinante para resolver la cuestión controvertida, máxime cuando dicha IAV no ha sido invalidada o anulada y sigue vigente hasta el fin de su periodo de vigencia (seis años) en tanto no se produzca ninguna de las contingencias previstas en el artículo 34 del CAU.

Adicionalmente, debe señalarse que la IAV de referencia fue recurrida por el interesado ante el Tribunal Provincial Administrativo de Gotemburgo insistiendo en su planteamiento de que los tubos en cuestión debían clasificarse en la posición arancelaria 8401.40.00. El 18 de junio de 2015, el referido Tribunal dictó sentencia desestimando las alegaciones del interesado y confirmando en todos sus términos la IAV emitida por la Autoridad Aduanera de Suecia y la clasificación en la partida 8109. Entre otras consideraciones este Tribunal Provincial Administrativo de Gotemburgo señala en dicha sentencia (en traducción del idioma sueco al español) lo siguiente:

«La mercancía en cuestión es un contenedor cilíndrico abierto con forma de tubo fabricado de aleación de circonio, en el que se apilarán pastillas de uranio y formarán una barra de combustible. Un conjunto de barras de combustible forma, por su parte, un elemento combustible (conjunto combustible).

Part e de un reactor nuclear.

De las definiciones de la nomenclatura del arancel aduanero y las notas se desprende que las partes de las máquinas se clasificarán según la misma partida que la máquina en cuestión si las

partes son apropiadas para utilizarse exclusiva o principalmente para una máquina de un tipo especial. Las partes de uso general, entre otras las partes de tubos de metal común como circonio, no obstante, están excluidas de la clasificación como partes. También las aleaciones se engloban en el concepto "metal común". Según las notas explicativas orientativas a la partida del SA 8401, no se considera que los tubos de metal de fabricación especial, así como los tubos estándar de metal que únicamente se hayan moldeado pero que no se hayan trabajado más y que estén sin montar, constituyan partes de los reactores nucleares, incluso si son reconocibles como destinados a reactores nucleares. La mercancía en cuestión, el tubo de circonio, por lo tanto, no ha de verse como parte de un reactor nuclear.

Parte de un elemento combustible.

La clasificación como parte de un elemento combustible presupone, según las notas explicativas de la partida SA 8401, un recubrimiento lleno de combustible nuclear; es decir, una barra de combustible. El tubo de circonio constituye únicamente el propio recubrimiento de la barra de combustible y, por lo tanto, no se ha de clasificar como parte de un elemento combustible en el sentido al que se alude en el arancel aduanero. Que la mercancía esté desarrollada y adaptada con el propósito principal de funcionar como recubrimiento de una barra de combustible no da lugar a ningún otro juicio.

El Tribunal Provincial Administrativo (Forvaltningsrätten) encuentra, a la luz de estos antecedentes, que las características y cualidades objetivas del producto, tal y como se definen en la formulación de la partida del SA y las notas, conllevan que la clasificación del tubo de circonio debe tener lugar conforme a la resolución de Aduanas de Suecia (Tullverket). El recurso, por lo tanto, ha de desestimarse".

Como puede apreciarse, la opinión de todos los Estados miembros de la U.E. y de la Comisión Europea es unánime en el sentido de que los tubos de circonio de referencia se clasifican en la partida 8109. Esta opinión unánime, respetada en toda la U.E. y materializada en una Información Arancelaria vinculante emitida por Suecia, se ha visto menoscabada en su efectividad por el criterio establecido por el TEAC en las tres resoluciones objeto de esta propuesta. Con el objeto de restablecer la normalidad a ese respecto la Comisión Europea adoptará un Reglamento de clasificación en línea con el dictamen que el Comité acaba de emitir y que se publicará en el Diario Oficial de la U.E.

De lo expuesto resulta que la correcta aplicación de las normas que regulan la clasificación arancelaria de las mercancías efectuada por las autoridades aduaneras españolas, la interpretación de las mismas llevada a cabo por otras autoridades aduaneras (las de Suecia) al emitir una IAV respaldada por sus órganos revisores, y la posición unánime de los veintiocho Estados miembros de la U.E. y de la Comisión Europea expresada en la citada reunión del CAU celebrada del 20 al 22 de mayo de 2019, son circunstancias que conducen inequívocamente a la conclusión de que la clasificación arancelaria de los tubos de circonio en cuestión debe efectuarse en la partida 81.09 y no en la 84.01, infringiendo, por tanto, las tres referidas resoluciones del TEAC objeto del presente procedimiento el ordenamiento jurídico.

Se considera, por tanto, conforme a Derecho el criterio mantenido en acuerdos de liquidación de fechas 17 de diciembre de 2012, 21 de octubre de 2013 y 7 de marzo de 2016 de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT que confirmaron las propuestas contenidas en las actas de disconformidad de la Inspección, al considerar que las mercancías importadas por la entidad son tubos (manufacturas) de una aleación de circonio (Circaloy), que conforme a lo dispuesto en las Reglas 1 y 6 para la interpretación de la Nomenclatura Combinada deben clasificarse en la subpartida 8109.90.00 donde se incluyen las manufacturas de circonio y sus aleaciones cuando este metal sea el componente principal, sin que las alegaciones formuladas por la entidad interesada desvirtúen, en modo alguno, los fundamentos expuestos, que justifican la declaración de lesividad de las Resoluciones del TEAC de 18 de febrero de 2016, 16 de marzo de 2017 y 28 de marzo de 2019.»

Cerrada la disensión sobre la infracción el ordenamiento jurídico, expone el Abogado del Estado que de ella se deriva la lesión del interés público, ya que el efecto de las Resoluciones del TEAC es que dejan de ingresarse en la Hacienda Pública 3.280.155,06 euros: 2.552.870,55 euros en concepto de derechos arancelarios (más 246.730,13 euros de interés de demora por este concepto) y 480.070,33 euros en concepto de IVA a la importación, sin perjuicio de su deducibilidad (más 484,05 euros de interés de demora por este concepto).

A ello se suma - añade el Abogado del Estado- que los derechos arancelarios constituyen un recurso financiero propio de la U.E. de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.a) del artículo 2 de la Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas. Conforme establece el apartado 3 del mismo

artículo: «los Estados miembros retendrán, en concepto de gastos de recaudación, el 20 por 100 de las cantidades mencionadas en el apartado 1, letra a)». Por tanto, el mayor perjuicio económico derivado de la Resolución del TEAC se ocasionaría a la Hacienda de la U.E., que ascendería a 2.239.680,54 euros, en tanto que el perjuicio que experimentaría la Hacienda española ascendería a 559.920,14 euros. Y añade que como los Estados miembros están obligados a poner a disposición de la Comisión Europea sus recursos propios (artículo 8 de la Decisión) siendo así que, considerándose erróneas las resoluciones del TEAC y no concurriendo ninguna de las circunstancias que justificarían que un Estado miembro no procediera a dicha puesta a disposición (recogidas en el artículo 13.2 del Reglamento (UE, Euratom) nº 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería), la Comisión Europea podría exigir de España la correspondiente responsabilidad financiera a la U.E. por el importe de la deuda aduanera incorrectamente anulada.

### **TERCERO. Motivos de oposición a la demanda aducidos por ENUSA.**

A juicio de ENUSA las pretensiones de la demanda no pueden ser acogidas. Sus objeciones son las siguientes:

1. Que la declaración de lesividad de las Resoluciones del TEAC vulnera el plazo de tres años establecido en el Derecho de la UE como límite sine qua non para comunicar (y obtener el pago) del importe de los derechos arancelarios ( art. 221.3 Código Aduanero Comunitario); y (ii) subsidiariamente, se han superado el plazo de cuatro años para la declaración de la lesividad ( artículos 103 LRJPAC- 107.2 LPAC).

2. Que la clasificación arancelaria de las vainas-combustible de aleación de circonio (circaloy) como partes integrantes e inescindibles de los cartuchos de combustible nuclear efectuada por el TEAC, al momento de la importación, era ajustada y conforme a Derecho.

Discrepando de los argumentos del acuerdo de lesividad reiterados por el Abogado del estado en la demanda, sostiene ENUSA, cuyo criterio fue compartido por el TEAC, al estimar sus reclamaciones en los acuerdos declarados lesivos, que la clasificación que correspondía a las vainas era la partida "8401.30.00 Elementos combustibles (cartuchos) sin irradiar (Euratom)". Para dar cuerpo a esta idea acentúa la circunstancia de que tales elementos son partes integrantes e inescindibles de los cartuchos de combustible nuclear.

Y para respaldar esta tesis aporta varios informes internos elaborados por profesionales de su Departamento de Ingeniería y así como los siguientes informes periciales:

(i) Informe sobre "Características de las vainas de aleación de circonio empleadas para fabricar combustible nuclear" elaborado por don Aquilino, Catedrático de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales de la Universidad Politécnica de Madrid, Director del Departamento Universitario de Ingeniería Nuclear.

Según este informe las vainas-combustible cumplen un papel como primera barrera frente al escape de productos radiactivos, el cual es esencial por lo que su fabricación está sujeta a requisitos de calidad y control "sin parangón en otras industrias". El informe concluye señalando que "por la pureza de los materiales que lo forman, el proceso de fabricación, y los controles que han de superar, su utilización para usos convencionales fuera del previsto en la fabricación de los elementos de combustible nuclear no tendría ningún sentido práctico y mucho menos económico".

(ii) Informe sobre vainas de combustible para uso nuclear" elaborado por don Marino, Profesor Titular del Departamento de Ciencia de los Materiales de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos, de la Universidad Politécnica de Madrid.

(iii) Informe elaborado por el Catedrático Emérito de Tecnología Nuclear don Teodosio, titulado Empleo de tubos (vainas) de una aleación con circonio en el combustible de los reactores nucleares de agua.

De dichas pruebas, a juicio de la demandada, resulta que la vaina-combustible de circonio es parte del cartucho de combustible nuclear en el sentido establecido por el TJUE.

3. Cierra la demandada sus disensiones, esgrimiendo que la declaración de lesividad efectuada por la administración vulnera los límites a las revisiones de actos favorables para los interesados que se establecen, respectivamente, tanto en el Derecho de la Unión Europea, que contiene principios y reglas específicos a este respecto, como en nuestro ordenamiento jurídico. Se sostiene con especial énfasis que la declaración de lesividad llevaría a un resultado claramente contrario al artículo 220.2.b CAC que establece un límite específico e imperativo para la recaudación de una deuda aduanera que impide que al deudor se le exija una deuda en contra

Síguenos en...

del principio de protección de confianza legítima, concurriendo las condiciones de aplicación establecidas por la jurisprudencia europea, citando, por todas, la sentencia del TUE de 18 de octubre de 2007, as. C-173/06, Agrover.

#### **CUARTO. Sobre el marco normativo.**

La determinación del derecho legalmente exigible en la importación resulta del arancel aduanero y éste se basa en la nomenclatura combinada.

Según el artículo 20. 1 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprobaba el Código Aduanero Comunitario (CAC), los derechos legalmente devengados en el caso de que se origine una duda aduanera se basarán en el arancel aduanero de las Comunidades Europeas (apartado 1), estableciendo en su apartado 3 que "el arancel aduanero de las Comunidades Europeas comprenderá: a) la nomenclatura combinada de las mercancías (...)", Sobre la base de esta nomenclatura combinada de las mercancías, el apartado 6 del propio artículo 20 dispone que por la clasificación arancelaria de una mercancía se entenderá la determinación, según las normas vigentes, de la subpartida de la nomenclatura combinada en la que deba clasificarse la mercancía. El nuevo Código Aduanero de la Unión está constituido por el Reglamento 952/2013 y entró en vigor el 1 de mayo de 2016, de manera que no resulta aplicable al asunto que nos ocupa.

Especialmente relevante para lo que nos ocupa es el artículo 220.2 CAC. Establece que « [c]on la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando: (...) b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana[...]».

Por su parte, el Reglamento (CEE) 2658/1987 del Consejo, de 23 de julio de 1987 establece la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común.

Según su artículo 1 la estructura y contenido de la nomenclatura combinada es la siguiente:

«1. Se establece una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada "nomenclatura combinada" o en forma abreviada "NC", para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común y de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad.

2. La nomenclatura combinada incluirá:

a/ La nomenclatura del sistema armonizado;

b/ Las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas "subpartidas NC" cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;

c/ Las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.

La nomenclatura combinada figura en el Anexo I. En dicho anexo I se determinan los tipos de los derechos autónomos y convencionales del arancel aduanero común, las unidades complementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios».

La nomenclatura combinada figura en el anexo I del Reglamento, que contiene asimismo las reglas para su interpretación, unas tienen valor indicativo y otras carácter vinculante.

Las situaciones de las partidas y subpartidas controvertidas en la NC son las siguientes:

La partida 8109, subpartida 8109.90.00.

"Sección XV: metales comunes y manufacturas de estos metales

Capítulo 81: los demás metales comunes; cermetos; manufacturas de estas materias

Partida 8109: Circonio y sus manufacturas, incluidos los desperdicios y desechos:

Subpartida 8109 20 00 - Circonio en bruto; polvo

Subpartida 8109 30 00 - Desperdicios y desechos

Subpartida 8109 90 00 - Los demás".

Por su parte, la partida 8401, subpartida 8401.30.00, referida a los elementos combustibles de los reactores nucleares, tiene la siguiente posición sistemática:

"Sección XVI: máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imágenes y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos.

Capítulo 84: reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos

*Partida 8401: Reactores nucleares; elementos combustibles (cartuchos) sin irradiar para reactores nucleares; máquinas y aparatos para la separación isotópica*

*Subpartida 8401 10 00 - Reactores nucleares (Euratom)*

*Subpartida 8401 20 00 - Máquinas y aparatos para la separación isotópica, y sus partes (Euratom).*

*Subpartida 8401 30 00 - Elementos combustibles (cartuchos) sin irradiar (Euratom)".*

Por su función clarificadora, se tienen en cuenta además las Notas Explicativas del Sistema Armonizado elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas conforme a lo establecido en el artículo 8 del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1983).

Y como hemos puesto de manifiesto en el fundamento primero, con fecha 3 de abril de 2020 la Comisión Europea dictó el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/516 relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada (NC) asignando a las «vainas» el código NC 8109 y 8109 90 00 . Este reglamento entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea y con él queda superada la polémica para futuras importaciones.

Al respecto de la regulación de la contracción a posteriori de los derechos aduaneros nos referiremos a continuación al dar respuesta al recurso.

#### **QUINTO. El juicio de la Sala. Improcedencia de la contracción a posteriori de los derechos aduaneros en aplicación del artículo 220.2.b/ del Código Aduanero Comunitario aplicable por razones temporales.**

Expuestas las posiciones de las partes y las coordenadas normativas relativas a la nomenclatura combinada, procede, por razones metodológicas, ante todo, el análisis \*\*\* de la aplicabilidad del artículo 220.2 b) CAC, cuya estimación, que ya adelantamos, hace innecesario examinar el fondo, esto es, la cuestión relativa a la clasificación aduanera de las vainas de circonio.

Se trata de los supuestos de prohibición de contracción a posteriori de los derechos aduaneros a que se refiere el artículo 220.2 CAC.

*« [C]on la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:*

*(... )*

*b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana[... ]».*

Conforme a la jurisprudencia Europea, este precepto supedita su aplicación a la concurrencia de tres requisitos.

1. Que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes.
2. Que el error cometido debe ser de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia con la que debe actuar.
3. Finalmente, que el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en lo que respecta a su declaración en aduana.

Sobre estos requisitos se han pronunciado, entre otras, las sentencias del Tribunal Europeo de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France, C-250/91, Rec. p. I-1819, apartado 12; de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, asuntos acumulados C-153/94 y C-204/94, Rec. p. I-2465, apartado 84, y de 19 de octubre de 2000 , Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, apartado 35.

Sobre el primer requisito, esto, es sobre el error de las autoridades aduaneras, se ha considerado que se produce cuando estas no hayan formulado objeción alguna acerca de la clasificación de las mercancías en sus declaraciones.

En los párrafos 19, 20 y 21 de la Sentencia de 1 de abril de 1991, as. C250/91, Hewlett Packard France se lee lo siguiente:

*«19. En lo referente al hecho de que las autoridades competentes no hayan formulado objeción alguna acerca de la clasificación arancelaria de las mercancías efectuada por el operador económico en sus declaraciones de aduana, se deduce de la sentencia Foto-Frost, antes citada, apartado 24, que existe, en un caso así, un error imputable a las autoridades aduaneras competentes si la declaración de aduanas del sujeto pasivo contenía todas los datos fácticos*

*necesarios para la aplicación de la normativa controvertida de modo que un control posterior que pudieran efectuar las autoridades competentes no puede revelar un elemento nuevo.*

*20. A sí sucede, en particular, cuando todas las declaraciones de aduana presentadas por el operador económico fueron completas, al mencionar, en concreto, la designación de las mercancías según las especificaciones de la nomenclatura al lado de la partida arancelaria declarada, y cuando las importaciones controvertidas fueron numerosas y se efectuaron durante un período relativamente largo sin que la partida arancelaria fuera discutida.*

*21. En virtud de todo lo expuesto [...] existe error de las autoridades competentes para la recaudación con arreglo a esta disposición, cuando dichas autoridades, a pesar del número y de la importancia de las importaciones efectuadas por el deudor, no han formulado objeción alguna en lo referente a la clasificación arancelaria de las mercancías de que se trata, siendo así que la comparación entre la partida arancelaria declarada y la designación explícita de las mercancías según las especificaciones de la nomenclatura permitía descubrir la clasificación arancelaria equivocada».*

En el caso examinado, resulta que ENUSA viene importando los tubos de aleación de circonio desde hace más de 30 años, durante los cuales no cuestionó la clasificación arancelaria ni realizó ninguna reserva. Por dicha razón, apreciamos la concurrencia del primer requisito referido.

Para determinar si concurre o no el segundo requisito - que el error no pudo ser razonablemente conocido por el deudor-, la jurisprudencia europea tiene en consideración la naturaleza del error dependiendo de la complejidad de la normativa o de la complejidad técnica, la experiencia profesional del operador económico y la diligencia que haya demostrado (cfr. Por todas la sentencia de 12 de diciembre de 1996, as. C-38/95, Foods Import).

Pues bien, el hecho de que hubo que recabarse la opinión del Comité del Código Aduanero y aprobar un Reglamento de ejecución para la clasificación son inequívocas muestras de la complejidad de la clasificación; en orden a la experiencia, ENUSA, que es una empresa pública experimentada, no tenía por qué tener duda de que el criterio seguido en sus declaraciones fuera erróneo. Y al respecto de su diligencia, no ofrece duda de que ENUSA proporcionaba toda la información necesaria.

Finalmente, respecto al tercer requisito, de la actuación de buena fe por parte del deudor y la completa observancia de la normativa vigente en la presentación de la declaración en aduana, no resulta controvertido al no haberse producido ninguna irregularidad aduanera.

El criterio aquí alcanzado, esto es, que la pretensión de la Administración es contraria al artículo 220.2.b CAC resulta refrendado por las decisiones de la Comisión Europea citada por ENUSA en su contestación a la demanda. En la Decisión REC 05/03, de 27 de julio de 2004, tuvo ocasión de afirmar que el hecho de que las autoridades aduaneras hubieran aceptado declaraciones incorrectas durante tres años sin haber expresado ninguna reserva sobre la clasificación arancelaria, así como la ausencia de comunicación respecto del cambio de clasificación por parte de la oficina de aduanas, constituía un error por las autoridades competentes que justificaba la aplicación del artículo 220.2.b) CAC.

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado, sin que sea ya necesario examinar el resto de las cuestiones suscitadas.

#### **SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.**

A tenor de lo establecido por el artículo 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, vista la complejidad que presenta las cuestiones debatidas y las dudas que comporta, no se hace imposición de costas.

#### **FALLO**

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, 16 de marzo de 2017 y 28 de marzo de 2019, en las reclamaciones económico-administrativas 223/2013, 224/2013, 6616/2013, y 2397/2016. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, lo acordamos y firmamos.

Síguenos en...



**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

