

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058065

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 6910/2011

SUMARIO:

Renta de aduanas. Liquidaciones aduaneras. Clasificación arancelaria de kioskos digitales para el revelado de fotografías. La cuestión objeto de controversia consiste en la determinación de la correcta clasificación arancelaria de kioskos digitales para el revelado de fotografías. Para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías hay que acudir en primer lugar a los textos de las partidas y de las notas explicativas correspondientes. Pues bien, la mercancía importada denominada "kioskos digitales para revelado de fotografía digital" tiene una finalidad referida exclusiva y específicamente a la fotografía o las imágenes, siendo su función precisamente el tratamiento de tales imágenes, por lo que debe entenderse que desempeña una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos y, en consecuencia, la clasificación correcta es la 8543.70.90, debiendo confirmarse la clasificación arancelaria efectuada por la Inspección y desestimarse la alegación de la contribuyente, lo cual implica un cambio de criterio respecto de la doctrina mantenida hasta ahora por este Tribunal -[Vid., Resolución TEAC, de 13 de diciembre de 2011, RG 2080/2010 (NFJ045524)]-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2658/1987, del Consejo (Reglas Generales para la interpretación de la nomenclatura combinada del arancel aduanero común), Anexo I.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 17, 83 y 92.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **M... ESPAÑA (NIF ...)** y en su nombre y representación D. ...(NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de 8 de agosto de 2011 derivado del acta A02-... extendida por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2008 y cuantía 84.071,54 €.
- Acuerdo de liquidación de 25 de enero de 2012 derivado del acta A02-... extendida por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2009 y cuantía 89.141,89 €.
- Acuerdo de liquidación de 25 de enero de 2012 derivado del acta A02-... extendida por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2009 y cuantía 12.106,05 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT incoó a la entidad **M... ESPAÑA** las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-... de fecha 18 de julio de 2011, por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2008, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 73.389,59 €
Intereses de demora: 10.626,20 €
Total deuda a ingresar: 84.015,79 €

- Acta A02-... de fecha 18 de noviembre de 2011, por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 92.916,81 €
Intereses de demora: 11.610,78 €
Total deuda a ingresar: 104.527,59 €

- Acta A02-... de fecha 18 de noviembre de 2011, por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 14.194,70 €
Intereses de demora: 18,20 €
Total deuda a ingresar: 14.212,90 €

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprende que los motivos de regularización contenidos en las referidas propuestas de liquidación fueron los siguientes:

- Modificación de la clasificación arancelaria de los kioscos digitales para el revelado de fotografía digital importados por la empresa durante los ejercicios objeto de comprobación, 2008 y 2009, puesto que, de acuerdo con el criterio mantenido por la Inspección, debían clasificarse, conforme a las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada y la consulta de la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de 12 de febrero de 2008, en la subpartida arancelaria 8543.70.90, con aplicación de un tipo arancelario del 3,7%, en lugar de en la subpartida 8471.50.00.90, con tipo 0%, en la que habían sido declarados por la entidad importadora en los correspondientes DUA de importación.

- Incremento del valor en aduana declarado por la sociedad en las declaraciones de importación de los referidos kioscos digitales al considerar procedente incrementar dicho valor en el importe satisfecho a la entidad X... como contraprestación por la utilización del software incorporado a dichos productos, de acuerdo con los contratos de licencia firmados con dicha entidad, y ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 32.1.c) del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que aprobó el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC) y el artículo 159 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero (en adelante, DACAC).

- Modificación de la clasificación arancelaria de los grabadores digitales modelos ... y ... que la Inspección considera que, de acuerdo con las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, las consultas vinculantes que en el acta se enumeran evacuadas por diferentes Estados miembros y lo mantenido por la Subdirección General de Inspección e Investigación del referido Departamento en escrito de 24 de abril de 2009, debían clasificarse en la subpartida 8521.90.00.90 con aplicación de un tipo arancelario del 13,9% en vez de en la declarada por la sociedad en sus importaciones, subpartida 8543.70.90.99, a la que resultaba aplicable un tipo arancelario del 3,7%.

- Modificación de la clasificación arancelaria de las partes y piezas de los grabadores digitales puntualizadas por la sociedad en sus declaraciones de importación en la subpartida arancelaria 8543.90.00.90, debiendo haberlo sido por la subpartida 8522.90.80.99 procediendo, en consecuencia, aplicar sobre los valores en aduana liquidados la diferencia entre el tipo arancelario correspondiente a la partida declarada, 3,7%, y los correspondientes a la partida propuesta por los actuarios, 4%.

- Incremento del valor en aduana declarado por la empresa en los despachos de importación de los aparatos de climatización de la gama... modelo ..., en el importe de los pagos efectuados a la empresa **M... Corporation** por el software denominado "... " incorporado a los mismos.

Como consecuencia de la exigencia de los derechos de arancel derivados de la modificación de la clasificación arancelaria de las referidas mercancías importadas, se exigió, asimismo, el IVA a la importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto en el importe de estos derechos de arancel.

De acuerdo con el apartado 3 de las actas citadas, sobre la base de los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente y en opinión de los actuarios firmantes, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Segundo.

Transcurrido el plazo de trámite de audiencia concedido a la entidad sin que ésta presentara alegaciones, la Jefa Adjunta de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes

Contribuyentes de Madrid de la AEAT dictó, con fecha 8 de agosto de 2011, el acuerdo de liquidación por el concepto “Tarifa Exterior Comunidad” derivado del acta A02-....

Con fecha 25 de enero de 2012, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT dictó los acuerdos de liquidación por los conceptos “Tarifa Exterior Comunidad” e “IVA Actas de Inspección” derivados de las actas A02-... y A02-..., respectivamente.

En los referidos acuerdos de liquidación se confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras, si bien se tienen en cuenta únicamente los DUA no caducados en virtud del artículo 221.3 del CAC por lo que, tras calcular los intereses de demora correspondientes, los importes resultantes son los siguientes:

Liquidación “Tarifa Exterior Comunidad” derivada del acta A02-....:

Cuota: 73.389,59 €

Intereses de demora: 10.681,95 €

Total deuda a ingresar: 84.071,54 €

Liquidación “Tarifa Exterior Comunidad” derivada del acta A02-....:

Cuota: 79.032,41 €

Intereses de demora: 10.109,48 €

Total deuda a ingresar: 89.141,89 €

Liquidación “IVA Actas de Inspección” derivada del acta A02-....:

Cuota: 12.094,15 €

Intereses de demora: 11,90 €

Total deuda a ingresar: 12.106,05 €

Tercero.

Disconforme con lo anterior, la entidad **M... ESPAÑA** (en adelante, **M...**) interpuso, con fecha 18 de agosto de 2011, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el acuerdo de liquidación de 8 de agosto de 2011, que fue registrada con R.G. 6910/2011.

Asimismo, en fecha 6 de febrero de 2012, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas frente a los acuerdos de liquidación de 25 de enero de 2012. Estas reclamaciones fueron registradas con R.G. 472/2012 y R.G. 484/2012.

Con fecha 2 de mayo y 12 de febrero de 2013, respectivamente, se notificó a la entidad interesada la apertura del trámite de audiencia de los referidos expedientes, concediéndosele un mes para que los examinara y presentara sus alegaciones, adjuntando las pruebas que estimara oportunas.

Las alegaciones fueron presentadas el 11 de junio y 26 de julio de 2013, respectivamente, y en los escritos presentados la entidad reclamante muestra su disconformidad respecto de la clasificación arancelaria efectuada en los acuerdos de liquidación de las mercancías importadas por la entidad (kioskos digitales para el revelado de fotografía digital y grabadores digitales, así como sus partes y piezas), manifestando estar conforme con las demás cuestiones que son objeto de dichos acuerdos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho. En particular, se ha de determinar si es correcta la modificación de la clasificación arancelaria de las mercancías importadas por la entidad: kioskos digitales para el revelado de fotografía digital y grabadores digitales.

Tercero.

La cuestión objeto de controversia en las presentes reclamaciones económico-administrativas consiste en la determinación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas por la reclamante, M..., durante los ejercicios objeto de comprobación por la Inspección, 2008 y 2009.

Las mercancías importadas por M... en los años 2008 y 2009 fueron kioscos digitales para el revelado de fotografía digital así como grabadores digitales y sus partes y piezas. Las posiciones arancelarias del TARIC propuestas por la reclamante y por la Inspección son las que se indican en el siguiente cuadro:

	TARIC DECLARADO ENTIDA(CASILLA 33)	
	TARIC PROPUESTO INSPECCIÓN	
KIOSKOS DIGITALES	8471.50.00.90	8543.70.90
GRABADORES DIGITALES	8543.70.90.99	8521.90.00.90
PARTES Y PIEZAS DE GRABADORES DIGITALES	8543.30.00.90	8522.90.80.99 <input type="checkbox"/>

El Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, recoge en su anexo I una nomenclatura de las mercancías conocida como Nomenclatura Combinada (NC), que se basa en el Sistema Armonizado Mundial de Designación y Codificación de Mercancías, elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera (actualmente Organización Mundial de Aduanas).

La Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias.

El Reglamento (CE) n.º 1549/2006 de la Comisión, de 17 de octubre de 2006, modificó el Anexo I del Reglamento 2658/87, introduciendo una nueva versión de la Nomenclatura Combinada, aplicable a los hechos controvertidos.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, están recogidas en su título I, sección A:

“La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:

2.

a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que esté presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) 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, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) Cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores se clasifican en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasifican con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta regla no se aplicará a la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial.

b) Salvo lo dispuesto en la regla 5, letra a), anterior, los envases (1) que contengan mercancías se clasifican con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no será obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las reglas anteriores, pudiendo solo compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las notas de sección y de capítulo, salvo disposición en contrario”.

De acuerdo con las reglas expuestas, para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías hay que acudir en primer lugar a los textos de las partidas y de las notas explicativas correspondientes.

Como ha quedado expuesto, en el caso objeto de recurso la entidad reclamante importó durante los ejercicios 2008 y 2009 dos tipos de mercancía cuya clasificación es ahora objeto de controversia: kioscos digitales para el revelado de fotografía digital y grabadores digitales.

Comenzando por la primera de las mercancías señaladas, los kioscos digitales para el revelado de fotografía digital, la entidad reclamante aportó un informe de 19 de julio de 2010 elaborado por C..., entidad de Inspección y Certificación, que describe el referido producto de la siguiente manera:

“Los equipos ... son máquinas informáticas específicamente programadas para el tratamiento de los datos provenientes de fotografías digitales que son introducidos en el proceso mediante tarjetas electrónicas con sus contenidos, permitiendo la selección de aquellos que se desean imprimir; operación que se realiza en impresoras independientes de dichos aparatos.

Por otra parte, es de señalar que las máquinas de referencia carecen de cualquier otro elemento que pueda contribuir a la realización de operaciones distintas a los contenidos de su programa específico, incluso de aquellas operaciones que pudieran ser consideradas como complementarias o auxiliares, tales como la contabilización de pagos u otros similares.

La estructura tecnológica de estos PC (hardware) está formada por placa base, memoria, disco duro, procesador, lector de tarjetas de memoria y demás elementos propios de cualquier ordenador convencional. Esta estructura se encuentra alojada en el interior de una carcasa o envoltura externa que comprende una unidad táctil de entrada de datos, la unidad central de procesamiento de los datos recibidos y una unidad de salida de resultados por visualización en la pantalla del monitor de la máquina o aparato, cuyos resultados pueden ser impresos en impresora "ad hoc", la que no se encuentra alojada en la carcasa del PC, sino que constituye una unidad independiente de éste.

En su "modus operandi" estos aparatos tratan o procesan en forma codificada los datos que les son suministrados mediante tarjeta, disco o simplemente por lectura directa; los cuales a su entrada en la máquina son convertidos en señales que pueden ser almacenadas o utilizadas en la forma establecida en el programa del equipo.

De cuanto antecede, se desprende que los equipos de fotografía digital son máquinas que únicamente pueden ser utilizadas para el tratamiento informático de datos digitales, para lo que disponen de:

a) Programa para el tratamiento de los datos de naturaleza informática que le son suministrados, así como de los elementos necesarios para la ejecución de dicho programa.

b) La posibilidad de ser programados libremente por el fabricante, conforme a las necesidades de los usuarios. Asimismo, el equipo está protegido contra la instalación de software por terceras partes.

c) *Potestad para realizar los cálculos u operaciones del programa que sean solicitadas por sus usuarios.*

d) *Facultad para realizar, sin necesidad de que sea solicitada por sus usuarios, un proceso en el que, por decisión lógica, puede modificar su ejecución durante el tratamiento de la información recibida”.*

Por su parte, consta en el expediente la contestación a consulta efectuada por la Subdirección General de Gestión Aduanera de 12 de febrero de 2008 que al respecto dispone:

“En relación a su consulta sobre la clasificación arancelaria de una máquina denominada “...” de la marca M..., le comunico que de las especificaciones técnicas aportadas se deduce que se trata de una máquina que permite el tratamiento y procesamiento de imágenes en diferentes formatos de impresión (desde 10 x 15 hasta 20 x 30 cm), grabación de CD/DVD, copias índice y foto carnet, funciones de retoque fotográfico, ajuste, decoración (marcos, calendarios, clip arts), pudiendo conectarse a tantas unidades de impresión como se requiera, para lo que dispone de una pantalla táctil, lectores de tarjetas (de los tipos más comunes), lector/grabador de CD y DVD, dispositivo bluetooth, puertos USB para “Pen Drives” y escáner, y un software que le permite además recibir órdenes de trabajo de otros terminales a los que se conecte y tratarlas en las unidades de impresión o reenviarlas a un minilab digital, dimensiones: 405x400x260 mm y 18 kg de peso, que debe clasificarse en el código NC(2008) 8543 70 90, por aplicación de la regla general interpretativa 1 (nota 5E) del capítulo 84 y texto del código NC 8543) y 6 (texto de los códigos NC 8543 70 y 8543 70 90).

Se trata de un dispositivo con función propia, no expresado ni comprendido en otra parte, por lo que debe clasificarse en una partida residual. El hecho de que incorpore una unidad de proceso que incluya en la misma envoltura varias unidades de memoria, unidades de entrada y de salida, no implica su clasificación en la partida 84.71, puesto que esta máquina desempeña una función específica (tratamiento y procesamiento de imágenes) distinta de la general del tratamiento o procesamiento de datos”.

Conforme a lo señalado, la entidad reclamante sostiene en su escrito de alegaciones que el producto en cuestión es en esencia un ordenador que lleva incorporado un software para el tratamiento de archivos que contienen imágenes digitales, por lo que debe clasificarse en la partida 8471 (*“Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte”*). Dentro de esta partida, la entidad clasificó la mercancía en la posición arancelaria 8471.50.00.90 (*“Unidades de proceso, excepto las de las subpartidas 8471 41 u 8471 49, aunque incluyan en la misma envoltura uno o dos de los tipos siguientes de unidades: unidad de memoria, unidad de entrada y unidad de salida”*), para la que está prevista un tipo del 0% (exención).

Por el contrario, la Inspección en sus acuerdos de liquidación modifica la clasificación efectuada por la entidad, considerando que se trata de *“una máquina que, de acuerdo con las características descritas, desempeña una función específica como es el tratamiento y procesamiento de imágenes”*, por lo que la partida correcta es la 8543 (*“Máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo”*), dentro de la cual procedería la 8543.70 (*“Las demás máquinas y aparatos”*), debiendo clasificarse en la 8543.70.90 (*“Los demás”*), a la que resulta aplicable un tipo de 3,7%.

Por su parte, la nota explicativa 5.E) del capítulo 84 dispone lo siguiente:

“Las máquinas que incorporen una máquina automática para tratamiento o procesamiento de datos o que funcionen en unión con tal máquina, y desempeñen una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos, se clasifican en la partida correspondiente a su función o, en su defecto, en una partida residual”.

Por tanto, basándose en que la mercancía importada consiste en una máquina que desempeña una función específica como es el tratamiento y procesamiento de imágenes, la Inspección sostiene que resulta de aplicación la nota transcrita y, por tanto, deben clasificarse en la referida posición arancelaria del TARIC, 8543.70.90.

A este respecto, es relevante destacar la sentencia de la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2011 que desestima el recurso n.º 432/2009 interpuesto por la misma entidad ahora reclamante, **M... ESPAÑA**. La cuestión objeto de controversia en la citada sentencia es la misma que ahora se dilucida: la clasificación arancelaria de los kioscos de fotografía digital, importados por la reclamante en aquella ocasión durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006. La Audiencia Nacional señala:

“CUARTO.

En el presente caso, resulta de lo actuado que los llamados kioscos digitales son máquinas que permiten el tratamiento y procesamiento de imágenes de diferentes formatos de impresión, grabación de CD/DVD, disponen

de funciones de retoque fotográfico, ajustes, decoración (marcos, calendarios, clip...), pudiendo conectarse a múltiples unidades de impresión para lo que disponen de una pantalla táctil, lectores de tarjetas de los tipos más comunes, lector/grabador de CD y DVD, dispositivo bluetooth, puertos USB para Pen Drives y un software que le permite recibir órdenes de trabajo de otras terminales a las que se conecte y tratarlas en las unidades de impresión o reenviarlas a un laboratorio digital.

Dentro del Capítulo 84 de la Nomenclatura Combinada, la partida arancelaria 84.71 (subpartidas 84.71.50.00 y 84.71.41.00), en la que la parte actora clasifica estas máquinas comprende "las Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte". Por su parte, la subpartida 84.71.50.00 clasifica "Las unidades de proceso digitales, excepto las de las subpartidas 8471 41 u 8471 49, aunque incluyan en la misma envoltura uno o dos de los tipos siguientes de unidades: unidad de memoria, unidad de entrada y unidad de salida", siendo la subpartida 84.71.50.90 la residual (las demás). Y la subpartida 84.71.41.00 clasifica "las demás máquinas automáticas de procesamiento de datos numéricos (digitales)", siendo la subpartida 84.71.50.90 la residual (las demás).

Por otro lado, la partida arancelaria 85.43 (subpartida 85.43.89.95), en la que clasifica dichas máquinas la Inspección, incluye "las Máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo", siendo la subpartida 85.43.89.95, la residual dentro de las demás máquinas y aparatos.

Por último, la nota 5 E) del Capítulo 84 que nos ocupa, determina que "Las máquinas que desempeñen una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos y que incorporen una máquina automática para el tratamiento o procesamiento de datos o trabajen en unión con tal máquina, se clasifican en la partida correspondiente a su función o, en su defecto, en una partida residual".

QUINTO.

Pues bien, la Administración considera, de acuerdo con la referida nota del Capítulo 84 y la Regla General primera para la interpretación de la nomenclatura combinada, que los denominados kioscos digitales para el revelado de fotografía digital deben clasificarse en la partida 8543 (Máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo), y no en la partida 8471 (Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte); sin que el hecho de que la máquina incorpore una unidad de proceso que incluya en la misma envoltura de memoria unidades de entrada y salida, implique su clasificación en la partida 84.71. Y por aplicación de la Regla General 6, al no existir una subpartida en la que específicamente se incluyan los kioscos digitales, éstos deben incluirse en la subpartida residual correspondiente a "las demás máquinas y aparatos con función propia".

Debe resaltarse que dicho criterio ha sido respaldado plenamente por el Servicio de Arancel del Departamento de Aduanas e IIEE, el cual en informe de 12 de febrero de 2.008, y en contestación a la consulta formulada por la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero sobre la correcta clasificación de este tipo de mercancías, manifiesta de forma clara y expresa que "Se trata de un dispositivo con función propia, no expresado ni comprendido en otra parte, por lo que debe clasificarse en una partida residual. El hecho de que incorpore una unidad de proceso que incluya en la misma envoltura varias unidades de memoria, unidades de entrada y salida, no implica su clasificación en la partida 84.71, puesto que esta máquina desempeña una función específica (tratamiento y procesamiento de imágenes) distinta de la general del tratamiento o procesamiento de datos".

Y la Sala considera que debe confirmarse dicho criterio como más ajustado a derecho que el que propone la parte actora pues, ciertamente, no cabe interpretar razonablemente que las máquinas en cuestión tienen como función principal el tratamiento o procesamiento de datos, cuando tienen una finalidad referida exclusiva y específicamente a la fotografía o las imágenes, ajena e independiente a dicho tratamiento o procesamiento de datos; siendo claro el texto de la nota 5 E) del Capítulo 84 de la nomenclatura combinada, antes referida, en el sentido de que si se incorpora a una máquina con función propia una máquina para el tratamiento o procesamiento de datos, habrá de estarse a la función principal o propia, con lo que se considera correcta la clasificación en la partida residual, y no en la de tratamiento o procesamiento de datos. Procediendo en consecuencia confirmar la regularización practicada, con aplicación en todos los casos del tipo arancelario del 3,7%, correspondiente a las subpartidas aplicables en los ejercicios comprobados, sin que a ello obste el hecho de que en el Reino Unido se siga otro criterio, desde luego no consolidado en el ámbito comunitario europeo, ni tampoco la Sentencia que se invoca del Tribunal de Justicia de la CE de 18-12-97, por referirse a un dispositivo distinto, denominado Vista Board, que no tiene la misma función que el kiosco digital, ya que se trata de un componente electrónico destinado al procesamiento de imágenes que puede servir como tarjeta gráfica de

ordenador, sin que ejerza una función distinta del tratamiento de información, según la propia Sentencia, por lo que no se trata de un caso idéntico al presente, como se afirma, en el que la función es exclusivamente fotográfica e independiente de las máquinas de procesamiento de datos, como ha quedado expuesto.”

Por tanto, de acuerdo con el criterio expuesto que ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en la citada sentencia, la mercancía importada denominada “kioskos digitales para revelado de fotografía digital” tiene una finalidad referida exclusiva y específicamente a la fotografía o las imágenes, siendo su función precisamente el tratamiento de tales imágenes, por lo que debe entenderse que desempeña una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos y, en consecuencia, la clasificación correcta es la 8543.70.90, debiendo confirmarse la clasificación arancelaria efectuada por la Inspección y desestimarse la alegación de la reclamante, lo cual implica un cambio de criterio respecto de la doctrina mantenida hasta ahora por este Tribunal.

Cuarto.

La segunda mercancía importada por la reclamante cuya clasificación es objeto de controversia en las presentes reclamaciones son los denominados “grabadores digitales” modelos ... y

De acuerdo con los acuerdos de liquidación impugnados, se trata de una máquina *“para grabación, visión y control de múltiples cámaras de seguridad que tienen como función principal la reproducción o grabación de videos con fines de vigilancia o similares, como así reconoce el representante de la sociedad en la Diligencia de 15 de julio de 2011”*.

Conforme a ello, la Inspección entiende que la mercancía en cuestión debe clasificarse en la posición arancelaria 8521.90.00.90 donde se recogen los aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado (8521) que no sean de cinta magnética ni estén destinadas a cierto tipo aeronaves, a la que resulta aplicable un tipo del 13,9 %.

Asimismo, consta en el expediente la comunicación de la Subdirección General de Inspección e Investigación del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales que al respecto dispone que:

“Si observamos la descripción que se hace en la página web que adjuntamos del producto DX-TL4516, vemos que es un aparato para la grabación, visión y control de múltiples cámaras de seguridad.

Se trata de aparatos DVR o similares, cuya función principal es la grabación o reproducción de vídeos (con fines de videovigilancia o similar) desempeñando una función propia distinta a la de tratamiento o procesamiento de datos, siendo la partida arancelaria correcta la 8521900090, cuyos derechos de aduana son muy superiores a los que corresponden a la partida arancelaria inicialmente declarada. Existen numerosas contestaciones a informaciones arancelarias vinculantes que clasifican a los aparatos DVR en dicha partida arancelaria, entre ellos los IAVs GB115516690, GB115089090, GB113092218, GB115296183, GB113287784, FRE42004004034, DEM3434061, DEM4743051 y ES2004000018.”

Por su parte, la entidad reclamante en su escrito de alegaciones describe la mercancía de la siguiente manera:

“Se trata de un aparato de toma secuencial de imágenes, destinado a formar parte de un sistema de vigilancia en circuito cerrado, que se presenta para su venta en caja de 475 x 375 x 133 mm. y 9,5 Kgs. de peso, que incluye manual de instrucciones, cableado y CD.

Este aparato dispone de 18 conectores, nueve de ellos para la grabación en disco duro de las imágenes fijas tomadas por las videocámaras o camescopios, en los puntos de vigilancia establecidos, y otros nueve para señales de alarma, las que funcionan en conexión con las señales de imagen. Las imágenes recogidas en el disco duro del aparato quedan encriptados, por lo que junto con el aparato se suministra CD de desencriptado.

Asimismo, este aparato dispone de un canal de registro de sonido, destinado a recoger las aclaraciones y explicaciones requeridas por cuestiones del vídeo vigilancia. Este canal es independiente de los destinados a las tomas de imagen, con los que no guarda conexión de ningún tipo, por lo que sus registros no son los propios ni se corresponden con los de las imágenes registradas.

Este aparato, diseñado específicamente para la vídeo vigilancia, realiza las funciones siguientes:

1/- Toma y registra imágenes fijas tomadas por secuencias en los puntos de vigilancia establecidos. Estas imágenes son recogidas por videocámaras o camescopios, independientes del aparato al que se encuentran conectadas.

2/- Las imágenes registradas en el disco duro quedan encriptadas, por lo que su visionado precisa de un desencriptado previo, que se efectúa mediante CD que se suministra con el aparato.

3/- Dispone de tantos puntos de conexión de alarmas como de conectores de imagen, con los que guardan los sincronismos propios de registros simultáneos.

4/- *Dispone de un canal de toma y registro de sonido de uso aleatorio, que no guarda conexión ni sincronismo alguno con las tomas de imagen del aparato”.*

En los DUA de importación objeto de comprobación, la entidad interesada declaró dichos grabadores digitales en la subpartida arancelaria 8543.70.90.99 donde se clasifican las demás máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte del capítulo 85, procediendo por tanto un tipo del 3,7 %.

A este respecto, es relevante destacar en el presente caso la sentencia, a la que se refieren los acuerdos impugnados, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de marzo de 2005, en asunto C-467/03 que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht München (Alemania), mediante resolución de 24 de junio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2003, en el procedimiento entre Ikegami Electronics (Europe) GMBH y Oberfinanzdirektion Nürnberg. En la referida sentencia se resolvió así una petición de decisión prejudicial planteada por el citado Tribunal alemán sobre la clasificación arancelaria de un aparato de grabación digital con algunas características funcionales similares a los grabadores que importó la entidad reclamante en el presente supuesto objeto de reclamación. Así, se describe la mercancía en cuestión de la siguiente forma:

“11. (...) Este aparato incluye, además de un teclado y un ratón, un tablero digitalizador de vídeo para cuatro tarjetas de vídeo con conectores para un máximo de ocho cámaras de televisión, control de movimiento de imágenes, placa base con procesador y tres ranuras de disco duro, unidad de memoria de vídeo, tarjeta de sonido, tarjeta LAN, tarjeta gráfica y tarjeta de módem, un disco duro y una unidad de lectura de discos compactos regrabables en una carcasa. El disco duro lleva instalado el sistema de Windows ME, un programa para grabación digital y el programa para la unidad de lectura de discos compactos regrabables.”

El Tribunal alemán llegó a las siguientes conclusiones, decidiendo plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE:

“14. El Finanzgericht München señala en su resolución de remisión que el aparato controvertido cumple los requisitos para ser clasificado como máquina automática para tratamiento o procesamiento de datos, a efectos de la nota 5 A, letra a), del capítulo 84 de la NC, y que podría ser utilizado como un ordenador personal, pero que, en virtud de su equipamiento específico, se le clasifica como aparato de vídeo digital y es comercializado y utilizado como tal. Este órgano jurisdiccional indica que este aparato procesa datos con un objetivo preciso y que está equipado en función de este único objetivo, a saber, la grabación, visualización y almacenamiento o reproducción de señales de vídeo. Añade que la falta de programas adecuados impide que dicho aparato sea utilizado con otros fines. En consecuencia, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, esta función específica del aparato puede constituir una función distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC.

15. En estas circunstancias, el Finanzgericht München decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: «¿Debe interpretarse la nota 5 E de la Nomenclatura Combinada, en la versión del anexo I del Reglamento (CE) n° 2031/2001 [...] por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 [...], en el sentido de que un aparato de videovigilancia que almacena en un disco duro señales comprimidas de varias videocámaras para su reproducción en monitores cumple una función distinta de la del tratamiento o procesamiento de datos?»”

El TJUE resolvió así la cuestión planteada:

“16. Mediante la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si debe considerarse que un aparato de grabación digital como el controvertido en el litigio principal desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC.

(...)

18. En el caso de autos, el texto de la partida 8471 de la NC, en la que, según Ikegami, está incluido el aparato controvertido en el litigio principal, menciona, en particular, las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades. El texto de la partida 8521 de la NC, en la que debe clasificarse dicho aparato a juicio de la administración de aduanas alemana, se refiere, entre otros, a los aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido.

(...)

20. De acuerdo con la descripción proporcionada por la resolución de remisión, que se completa con las precisiones aportadas por Ikegami tanto por escrito como en la vista, el aparato controvertido en el litigio principal posee, además del equipamiento característico de una máquina automática para tratamiento o procesamiento de datos, un equipamiento específico que permite la memorización de señales analógicas correspondientes a imágenes o sonidos transmitidos por fuentes externas, la conversión digital de dichas señales, su compresión y su reproducción en pantalla. El órgano jurisdiccional remitente añade que, debido a este equipamiento específico, el aparato se comercializa como grabadora de vídeo digital, información que Ikegami confirmó en las observaciones formuladas durante la vista.

21. Aunque está provisto de un equipamiento que permite el tratamiento o procesamiento de datos, el aparato se diferencia de una máquina automática que desempeñe únicamente la función de tratamiento o procesamiento de datos no sólo por su función especial de memorización de señales de imagen y sonido, sino también por la forma en que se comercializa y presenta al público (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de septiembre de 2003, Sony Computer Entertainment Europe/Comisión, T-243/01, Rec. p. II-4189, apartado 112).

22. Si, como sostiene Ikegami, el aparato controvertido en el litigio principal no permite la grabación simultánea de imagen y sonido, ni la grabación y reproducción de imágenes en movimiento, esta circunstancia, aun suponiéndola probada, no impide que se llegue a la conclusión de que dicho aparato, que está dotado de elementos que permiten la memorización y la reproducción tanto de sonidos como de imágenes, desempeña una función que va más allá del tratamiento o procesamiento automático de datos.

23. Además, debe precisarse que, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el destino del producto puede constituir un criterio objetivo en materia de clasificación arancelaria siempre que sea inherente a dicho producto, inherencia que debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas del producto (véanse las sentencias de 5 de abril de 2001, Deutsche Nischimen, C-201/99, Rec. p. I-2701, apartado 20, y Krings, antes citada, apartado 30).

24. En el caso de autos, la descripción proporcionada por la resolución de remisión pone de manifiesto que una de las características objetivas del aparato controvertido en el litigio principal es la posibilidad que ofrece de conectarlo a cámaras de televisión con fines de videovigilancia. Según dicha resolución y las precisiones aportadas por Ikegami en la vista, este aparato está provisto de un dispositivo de control que permite ajustar el tamaño de las imágenes y modificar la orientación de las cámaras a las que está conectado. En la vista, Ikegami señaló, asimismo, que las promociones comerciales de dicho aparato se dirigen a las personas encargadas de la vigilancia de inmuebles.

25. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, con excepción del tratamiento o procesamiento automático de datos que permite el equipamiento básico del que está dotado, el aparato, tal como está equipado, no puede utilizarse con fines distintos de la grabación y la reproducción de imágenes y sonidos en el marco de la videovigilancia al no estar provisto de programas adecuados.

26. Esta finalidad particular, inherente a las características objetivas de los elementos de que se compone el aparato controvertido en el litigio principal, confirma la tesis según la cual éste desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento automático de datos.

27. En apoyo de sus alegaciones, Ikegami invoca la nota que figura a continuación de las notas explicativas del SA, relativas a la nota 4 de la sección XVI de la NC, en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal.

28. Esta nota es del siguiente tenor:

«Debe tenerse en cuenta que los elementos constitutivos que no cumplen los requisitos fijados por la nota 4 de la Sección XVI se rigen por su propio régimen. Esto sucede, en particular, en el caso de los sistemas de videovigilancia de circuito cerrado, constituidos por la combinación de un número variable de cámaras de televisión y de monitores de vídeo conectados mediante cables coaxiales con un controlador de sistema, conmutadores, tableros audio/receptores y, en su caso, máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos (para almacenar datos) y/o grabadoras de vídeo (para grabar imágenes).»

29. Ikegami sostiene que, habida cuenta de dicha nota, procede considerar que el aparato controvertido en el litigio principal es una máquina para tratamiento o procesamiento de datos que, aunque puede constituir un sistema de videovigilancia cuando se combina con cámaras de televisión, debe ser objeto de una clasificación arancelaria diferente.

30. Sin embargo, al distinguir las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos destinadas al almacenamiento de dichos datos («saving data»), por una parte, y los aparatos cuya función consiste en grabar imágenes («video recorders»), por otra, la nota transcrita en el apartado 28 de la presente sentencia confirma que debe considerarse que un aparato como el controvertido en el litigio principal, que está

dotado de una función de grabación digital de imágenes y sonidos, desempeña una función propia que va más allá del tratamiento o procesamiento automático de datos.

31. A la vista de todo lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que un aparato que graba señales emitidas mediante cámaras y, una vez comprimidas, las reproduce en pantalla con fines de videovigilancia desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC.”

Por tanto, en el presente supuesto, para determinar correctamente la clasificación arancelaria de la mercancía importada, grabadores digitales, se ha de tener en cuenta, conforme al criterio del TJUE, expuesto en la citada sentencia, que dicha mercancía desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC, por lo que debe clasificarse en la partida específica correspondiente a los aparatos que realizan las mismas funciones que las mercancías importadas, como es la 8521, "Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporados" y dentro de esta partida en la subpartida 8521.90.00.90. Esta es la posición arancelaria que propuso la Inspección en el presente supuesto, así como el Tribunal alemán en la referida sentencia del TJUE. Del mismo modo, consta en el expediente la existencia de numerosas Informaciones arancelarias vinculantes en las que se llega a la misma conclusión respecto a la clasificación arancelaria de este tipo de aparatos.

Por todo lo expuesto, no debe prosperar la alegación de la reclamante, debiendo confirmarse los acuerdos impugnados respecto a la clasificación arancelaria de los denominados "grabadores digitales"

Quinto.

Por lo que respecta al IVA a la importación, la entidad reclamante, considerando improcedente la liquidación de derechos de arancel, estima igualmente improcedente la liquidación de IVA por derivarse de la anterior.

El artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) dispone que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

El artículo 83 de la LIVA, en relación con la base imponible del IVA a la importación, establece:

“Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.(...)”.

Por tanto, dado que la liquidación de derechos arancelarios se considera ajustada a Derecho por parte de este Tribunal Económico-Administrativo Central, también procede liquidar el IVA devengado como consecuencia de las importaciones realizadas, cuya base imponible debe incluir los derechos arancelarios regularizados.

Sin embargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene una doble vertiente que determina la neutralidad del mismo. Del impuesto devengado debe deducirse el impuesto soportado con el fin de garantizar dicha neutralidad.

En este aspecto, el artículo 92 de la LIVA señala:

“Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: (...)

2. Las importaciones de bienes”.

En el presente caso, la Inspección ha liquidado el IVA devengado como consecuencia de la importación, pero no ha contemplado la deducibilidad del mismo.

A este respecto, es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogido en su resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y 2082/2011), que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de

neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. No procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, puesto que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción.

En relación con esta cuestión se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de enero de 2012, RC 5631/2008, en cuyo fundamento de derecho tercero dispone:

“Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que “la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)”; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial”.

No obstante, este principio de la íntegra regularización ha sido matizado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 14 de febrero de 2012 (R.G. 4628/2009), según la cual:

“NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

“70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de eses sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurra en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación”.

Analizados los fundamentos que efectúa el TJUE pueden extraerse las siguientes consideraciones.

Comienza por establecer un principio general derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Da un paso más el Tribunal al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el Tribunal que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el presente supuesto no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, y no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas, como así lo ha señalado la Inspección en los acuerdos de liquidación impugnados.

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, de conformidad con el principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y que no se trata de una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

En consecuencia, en el presente caso, dado que la Inspección aprecia que no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas y que no existen indicios de la comisión de infracción tributaria, hay que concluir que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA

ESTIMARLAS PARCIALMENTE, en los términos expuestos en el fundamento de Derecho quinto de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.