

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057613

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 3338/2011

SUMARIO:

Renta de aduanas. Clasificación arancelaria de las mercancías. Discos duros multimedia. Para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, es preciso recordar la reiterada jurisprudencia comunitaria, según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas. En el caso que nos ocupa, la entidad sostiene que nos encontramos ante discos duros cuya función principal es el archivo de datos. Así, si bien determinados discos duros presentan como característica especial la posibilidad de conexión directa a TV (la política comercial lo publicita como extra con la finalidad de atraer la atención del comprador), ello no determina su carácter esencial. La Inspección, por su parte, sostiene que la descripción de los dispositivos o aparatos proporcionada por la información técnica o comercial aportada por la empresa pone de manifiesto que su principal característica objetiva es la función de reproducción «de un modo independiente de un ordenador de diversos formatos previamente cargados en su memoria interna». Por tanto, vistas las posiciones que sostienen cada una de las partes, la cuestión controvertida se reduce a determinar cuál es la función principal del producto en cuestión, el almacenamiento de archivos o la reproducción-grabación. Pues bien, este Tribunal considera correcto el criterio aplicado por la Inspección en relación con la nota 5.E) del capítulo 84 de la NC del Arancel Aduanero Común que figura en el Anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/1987, del Consejo (Reglas Generales para la interpretación de la nomenclatura combinada del arancel aduanero común), según el cual 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. Los productos objeto de clasificación reproducen en el televisor archivos de imagen y sonido autónomamente sin necesidad de conexión a un PC. Para realizar esta función es necesario que los archivos de imagen o audio se encuentren almacenados en el disco duro que incorpora el producto, pero lo que es claro es que la función de reproducción constituye una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la citada nota 5.E), por lo que, de conformidad con dicha nota, la clasificación debe efectuarse en la partida correspondiente a la función de reproducción y no a la de tratamiento y procesamiento de datos. **(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.

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 **P..., S.A.** (NIF A...) y en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo 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), de fecha 26 de mayo de 2011, derivado del acta de disconformidad A02-... extendida por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2008 y 2009 y cuantía 718.224,06 €, así como contra el acuerdo de liquidación de la misma fecha derivado del acta de disconformidad A02-... extendida por el concepto "IVA actas de Inspección", ejercicios 2008 y 2009 y cuantía 100.565,98 €.

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 **P..., S.A.**, con fecha 8 de abril de 2011, las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-... por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2008 y 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 627.403,89 €
Intereses de demora: 88.413,69 €
Total deuda a ingresar: 715.817,58 €

- Acta A02-... por el concepto "IVA actas de Inspección", ejercicios 2008 y 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 100.384,62 €
Intereses de demora: 181,36 €
Total deuda a ingresar: 100.565,98 €

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La propuesta de regularización de los derechos de arancel se basa en el criterio mantenido por la Inspección en virtud del cual procede la rectificación de la clasificación arancelaria declarada por la entidad reclamante en la importación de los denominados discos duros multimedia y discos duros screenplay. Así, las posiciones arancelarias declaradas por la entidad fueron 84.71.70.30.90, 84.71.70.50.90 o 84.73.30.80.00 con aplicación del tipo arancelario del 0% ad valorem, si bien la Inspección sostiene que tales mercancías debían haberse clasificado conforme a la posición arancelaria 85.21.90.00.90 con aplicación del tipo arancelario del 13,9%, puesto que considera que la mercancía importada son aparatos de grabación y/o reproducción de imagen y sonido que se caracterizan por la reproducción, de un modo independiente de un ordenador, de diversos formatos previamente cargados en su memoria interna.

Conforme consta en el expediente, el objeto social de la sociedad y su actividad principal consisten en la comercialización de productos de hardware y software, telemática y telecomunicaciones, y en la creación de nuevos sistemas informáticos. Los elementos del hecho imponible importación relacionados con las mercancías declaradas como discos duros multimedia y discos duros screenplay figuran recogidos en la diligencia extendida por la Inspección a la sociedad interesada de fecha 23/02/2011, en cuyo anexo nº 1 se adjuntan los DUA y las facturas de los suministradores que los complementan y en el anexo nº 2, las fotocopias de la propaganda difundida por **P...**, **S.A.** en la que figuran las aplicaciones y características de estos productos.

En concreto, los productos importados, cuya clasificación es objeto de controversia en la presente reclamación, fueron fabricados por la compañía norteamericana IOMEGA INTERNATIONAL y, de acuerdo con la información que obra en el expediente, reciben la siguiente denominación:

-HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY MULTIMEDIA 500 GB.
-HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY HD MULTIMEDIA 500 GB.
-HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY PRO HD MULTIMEDIA 500 GB.
-HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY PRO HD MULTIMEDIA 1 TB.

II. Respecto del IVA, como consecuencia de la exigencia de los derechos arancelarios, 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.

III. De acuerdo con el apartado 3 de las actas citadas, a juicio de la Inspección, se entiende que no se aprecian motivos para la apertura de expediente sancionador por aplicación del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), considerándose que la entidad puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Segundo.

En el plazo concedido al efecto la entidad interesada no presentó escrito de alegaciones frente a las actas citadas anteriormente.

Con fecha 26 de mayo de 2011, 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" en los que confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictan estos acuerdos, los importes resultantes de las liquidaciones fueron los siguientes:

Liquidación "Tarifa Exterior-Comunidad" derivada del acta A02-....:

Cuota: 627.403,89 €
Intereses de demora: 90.820,17 €
Total deuda a ingresar: 718.224,06 €

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

Cuota: 100.384,62 €
Intereses de demora: 181,36 €
Total deuda a ingresar: 100.565,98 €

Tercero.

Disconforme con lo anterior, la entidad P..., S.A. interpuso con fecha 28 de junio de 2011 las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Estas reclamaciones fueron registradas con R.G. 3338/2011 y R.G. 3339/2011.

Mediante escrito, de fecha 13 de septiembre de 2012, de la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal se acordó la acumulación de los referidos expedientes, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la LGT.

Con posterioridad, en fecha 1 de octubre de 2012, se concedió a la entidad el trámite de audiencia de los expedientes de referencia para que en el plazo de un mes los examinara y presentara sus alegaciones, adjuntando las pruebas que estimara oportunas. El escrito fue presentado el 31 de octubre de 2012 y en él se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Incorrecta clasificación arancelaria de los productos importados efectuada por la Inspección en la partida arancelaria 8521 (aparatos de reproducción y/o grabación) puesto que la única prestación que el usuario puede desarrollar es la de copiar archivos del PC a los referidos productos para, con posterioridad, conectarlos a otro dispositivo que facilite el visionado de los citados archivos. Sostiene la entidad que la función principal de estos productos es el archivo o almacenamiento de datos para PC y no la grabación y reproducción de archivos multimedia en TV.

- Se cita copiosa jurisprudencia comunitaria que, a su juicio, permite concluir que por encima del criterio de orientación comercial, que también puede ser ponderado para determinar la función del producto y que es el utilizado por la Inspección, resulta absolutamente relevante para esclarecer la función principal o carácter esencial del producto, el análisis de sus características objetivas, es decir sus características técnicas y económicas.

- Conforme a las especificaciones técnicas de los productos importados concluye la entidad que la función esencial de éstos es el archivo de datos y no la grabación y reproducción de archivos multimedia. Asimismo, atendiendo a sus características económicas, el coste del producto viene esencialmente determinado por el elemento disco duro, frente al coste de la función multimedia, aportando la entidad un cuadro de costes. Mediante el análisis de la orientación comercial de estos productos, concluye asimismo la entidad que son discos duros cuya función principal es el archivo de datos. Por último, respecto al análisis del destino del producto, si bien el producto puede ser utilizado como disco duro y como dispositivo que permite la conexión a un aparato de reproducción, siempre debe ser utilizado como disco duro, mientras que su utilización como dispositivo que permite la conexión a un aparato de reproducción es opcional.

- El producto ha de clasificarse a efectos arancelarios como disco duro de acuerdo con los criterios de la OMC y el Reglamento de Ejecución nº 620/2011, de 24 de junio de 2011, por el que se modifica el Anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

- Cita la entidad la sentencia del TJUE de 14 de abril de 2011 (British Sky Broadcasting Group Plc- C-288/09- y Pace Plc-C-289/09), relativa a la clasificación arancelaria de ciertos modelos de adaptadores multimedia (denominados Sky+box) que desempeñan una función de comunicación y que al mismo tiempo incorporan unidades de memoria de disco duro.

- Respecto a la liquidación del IVA a la importación, solicita la entidad su anulación por derivarse de la liquidación de derechos arancelarios que, a su juicio, debe ser asimismo anulada.

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 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, si es correcta la clasificación arancelaria de las mercancías importadas por la entidad reclamante.

Tercero.

La cuestión planteada en la presente reclamación versa, por tanto, respecto al cambio de partida arancelaria que practica la Inspección. Los productos importados por la entidad reclamante fueron descritos en las facturas que se adjuntan a los respectivos DUA como discos duros multimedia y discos duros screenplay, indicándose como códigos arancelarios de aplicación el 84.71.70.30.90, 84.71.70.50.90 o 84.73.30.80.00. No obstante, la regularización que practica la Administración actuante determina que los denominados discos duros multimedia SCREENPLAY deben clasificarse en la posición arancelaria 85.21.90.00.90.

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) nº 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 este 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”.

La segunda parte del anexo I de la Nomenclatura Combinada que recoge el cuadro de derechos contiene la sección XVI bajo el título “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”.

La mencionada sección XVI incluye los capítulos 84 y 85 relevantes a efectos de la presente resolución, en concreto el título del capítulo 84 es el siguiente: “reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos así como a las partes de estas máquinas o aparatos.” Y contiene, entre otras, 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:

8471 70 – Unidades de memoria:

8471 70 20 – – Unidades de memoria central

– – Las demás:

– – – Unidades de memoria de disco:

8471 70 30 – – – – Ópticas, incluidas las magneto-ópticas

– – – – Las demás:

8471 70 50 – – – – – Unidades de memoria de disco duro

8471 70 70 – – – – – Las demás

8471 70 80 – – – – – Unidades de memoria de cinta

8471 70 98 – – – – – Las demás”.

El capítulo 85 de la Nomenclatura Combinada, bajo el título “Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos”, contiene entre otras, la partida 8521 “Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado:

8521 10 – De cinta magnética:

8521 10 20 – – De anchura inferior o igual a 1,3 cm y que permitan la grabación o la reproducción a velocidad de avance inferior o igual a 50 mm por segundo

8521 10 95 – – Los demás

8521 90 00 – Los demás”.

La nota nº 3 de la sección XVI de la NC está redactada como sigue:

“Salvo disposiciones en contrario, las combinaciones de máquinas de diferentes clases destinadas a funcionar conjuntamente y que formen un solo cuerpo, así como las máquinas concebidas para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, se clasifican según la función principal que caracterice al conjunto”.

La nota nº 5 del capítulo 84 de la NC establece:

“A) En la partida 8471, se entiende por «máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos» las máquinas capaces de:

-registrar el programa o los programas de proceso y, por lo menos, los datos inmediatamente necesarios para la ejecución de ese o esos programas;

-ser programadas libremente de acuerdo con las necesidades del usuario;

-realizar cálculos aritméticos definidos por el usuario, y

-ejecutar, sin intervención humana, un programa de proceso en el que puedan, por decisión lógica, modificar su ejecución durante el mismo.

B) Las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos pueden presentarse en forma de sistemas que comprendan un número variable de unidades individuales.

C) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados D) y E) siguientes, se considerará que forma parte de un sistema automático para tratamiento o procesamiento de datos cualquier unidad que cumpla con todas las condiciones siguientes:

-que sea del tipo utilizado exclusiva o principalmente en un sistema automático para tratamiento o procesamiento de datos;

-que pueda conectarse a la unidad central de proceso, sea directamente, sea mediante otra u otras unidades, y

-que sea capaz de recibir o proporcionar datos en una forma (códigos o señales) utilizable por el sistema.

Las unidades de una máquina automática para tratamiento o procesamiento de datos, presentadas aisladamente, se clasifican en la partida 8471.

Sin embargo, los teclados, dispositivos de entrada por coordenadas X-Y y unidades de almacenamiento de datos por disco, que cumplan las condiciones establecidas en los apartados C) 2) y C) 3) anteriores, se clasifican siempre como unidades de la partida 8471.

D) La partida 8471 no comprende los siguientes aparatos cuando se presenten por separado, incluso si cumplen todas las condiciones establecidas en la nota 5 C) anterior:

1) las máquinas impresoras, copiadoras, de fax, incluso combinadas entre sí;

2) los aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los aparatos para la comunicación con una red inalámbrica o por cable [tales como redes locales (LAN) o extendidas (WAN)];

3) los altavoces (altoparlantes) y micrófonos;

4) las cámaras de televisión, cámaras fotográficas digitales y las videocámaras;

5) los monitores y proyectores, que no incorporen aparatos receptores de televisión.

E) 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”.

Para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, es preciso recordar la reiterada jurisprudencia comunitaria, según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 2000, Peacock, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9; de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 47; de 18 de julio de 2007, Olicom, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16, y de 19 de febrero de 2009, Kamino International Logistics, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Resulta cuestión pacífica en la presente resolución que los productos controvertidos, SCREENPLAY MULTIMEDIA, realizan una doble función. Por un lado, la reproducción de archivos multimedia y, por otro, el almacenamiento de los citados archivos, insistiendo la parte actora en las alegaciones vertidas ante este Tribunal que no realizan la función de grabación, aunque sus alegaciones respecto a tal cuestión son contradictorias, puesto que tras efectuar la anterior afirmación, continúa diciendo “que la gran mayoría de modelos del producto carecen de cualquier tipo de capacidad de grabación, distinta del mero hecho de poder almacenar un archivo previamente extraído de un PC”.

La entidad reclamante sostiene que nos encontramos ante discos duros cuya función principal es el archivo de datos. Así, si bien determinados discos duros presentan como característica especial la posibilidad de conexión directa a TV (la política comercial lo publicita como extra con la finalidad de atraer la atención del comprador), ello no determina su carácter esencial.

La Inspección, por su parte, sostiene que la descripción de los dispositivos o aparatos proporcionada por la información técnica o comercial aportada por la empresa pone de manifiesto que su principal característica objetiva es la función de reproducción “de un modo independiente de un ordenador de diversos formatos previamente cargados en su memoria interna”.

Por tanto, vistas las posiciones que sostienen cada una de las partes, la cuestión controvertida se reduce a determinar cuál es la función principal del producto en cuestión, el almacenamiento de archivos o la reproducción-grabación.

La entidad reclamante cita la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 14 de abril de 2011, asunto C-288/09 y 289/09, relativa a la clasificación arancelaria de receptores y decodificadores de televisión digital por satélite que incorporan un dispositivo de grabación, de la que destacamos los siguientes puntos:

“68 Es preciso puntualizar, como admitió la Comisión en la vista, que los términos «recepción de señales de imagen y sonido» y «recepción de señales televisivas» cubren dos conceptos idénticos.

69 De dichas definiciones se desprende que las mercancías comprendidas en esas dos subpartidas pueden recibir señales televisivas y grabarlas al mismo tiempo. La diferencia entre ambas subpartidas se encuentra en el carácter principal o accesorio de dichas funciones. La subpartida 8521 90 00 se refiere a aparatos de grabación con una función accesorio de receptor de televisión, mientras que la subpartida 8528 71 13 se refiere a los aparatos receptores de televisión con una función accesorio de grabación.

70 La nota nº 3 de la sección XVI de la NC, a la que pertenecen las subpartidas de que se trata, puntualiza que «las combinaciones de máquinas de diferentes clases destinadas a funcionar conjuntamente y que formen un solo cuerpo, así como las máquinas concebidas para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, se clasifican según la función principal que caracterice al conjunto».

71 El adaptador Sky+ controvertido en el litigio principal, cuyo funcionamiento se describe en los apartados 33 a 38 de la presente sentencia, dispone indiscutiblemente de las dos funciones de grabación y de recepción de señales televisivas. Así pues, constituye una máquina concebida para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, en el sentido de la nota nº 3 de la sección XVI de la NC.

72 Por lo tanto, es preciso averiguar cuál de las dos funciones, la de grabación o la de recepción de señales televisivas, es la principal y cuál es la accesorio.

73 De entrada, debe rechazarse la sugerencia realizada por la Comisión en sus observaciones escritas, de que la clasificación en una u otra de las subpartidas podría hacerse en función de la cantidad de horas de programas que pueden almacenarse en el disco duro de los adaptadores Sky+. En efecto, al no definirse claramente esta duración en la NC ni en sus notas explicativas, dicho criterio de distinción no es conforme con el principio de seguridad jurídica.

74 Igualmente, el hecho de que el adaptador Sky+ no pueda funcionar sólo con el disco duro con el que va equipado y que éste no sea necesario mientras se vean programas de televisión y, por lo tanto, que la recepción de las señales televisivas sea indispensable para que funcione dicho adaptador no permite determinar cuál es la función principal del aparato. En efecto, como resaltó acertadamente la Comisión, el hecho de que una función de un aparato sea indispensable no le confiere, per se, el carácter de función principal en la medida en que una función puede ser indispensable siendo secundaria o accesorio.

75 De la resolución de remisión se desprende que el adaptador Sky+ no permite grabar un contenido de vídeo a partir de otra fuente externa, incluidos receptores de televisión, cámaras o grabadoras de vídeo, que tampoco puede reproducir vídeos procedentes de soportes externos como DVD o cintas de vídeo, y que no permite grabar vídeos en tales soportes externos. Aun cuando dichos elementos no constituyen las características y propiedades objetivas de dicho adaptador, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 60 de la presente sentencia, sino más bien la interacción entre las funciones de grabación y de recepción de señales televisivas, aportan una orientación útil en cuanto al destino de los adaptadores Sky+.

76 Sobre este particular, procede recordar que 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 éste (véanse, en particular, las sentencias de 28 de marzo de 2000, Holz Geenen, C-309/98, Rec. p. I-1975, apartado 15; de 5 de abril de 2001, Deutsche Nichimen, C-201/99, Rec. p. I-2701, apartado 20, y de 15 de febrero de 2007, RUMA, C-183/06, Rec. p. I-1559, apartado 36).

77 A este respecto, y como reconoció la Comisión en la vista, es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor.

78 Pues bien, tanto de las resoluciones de remisión como de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que los adaptadores del tipo de los adaptadores Sky+ se venden a proveedores de servicios de televisión como Sky, que los ponen a disposición de sus clientes para que éstos puedan acceder a los programas que proponen.

79 En consecuencia, resulta que el consumidor, cuando se abona a un proveedor como Sky, está motivado principalmente por la posibilidad de acceder a los programas de televisión propuestos y que, para ello, tiene que procurarse un adaptador como el adaptador Sky+. La posibilidad de grabar los programas de televisión recibidos, de la que está dotado además dicho modelo, sólo es un servicio adicional que éste propone.

80 La interacción entre las funcionalidades del adaptador Sky+ descritas en el apartado 75 de la presente sentencia, que establece la dependencia de la función de grabación a la de recepción de las señales televisivas, demuestra que el consumidor, cuando elige dicho producto, no busca, a priori, una función de grabación, sino más bien una función de descodificación de las señales televisivas, aun cuando el hecho de poder grabar o la cantidad de horas de programas que pueden grabarse pueden influir en su elección.

81 De todos estos elementos se desprende que el adaptador Sky+ se destina principalmente a la recepción de las señales televisivas y que esta función es inherente a dicho aparato. Por lo tanto, constituye su función principal, siendo secundaria la función de grabación.”

Por tanto, resulta necesario dilucidar cuál es la función principal y la función accesoria del producto objeto de litigio.

Así, los productos en cuestión, clasificados dentro de la denominada FAMILIA DE PRODUCTOS MULTIMEDIA IOMEGA, para distinguirlos de los denominados UNIDADES DE DISCO DURO PORTÁTILES, a los efectos de lo que interesa en la presente resolución, se clasifican en:

- HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY MULTIMEDIA.
- HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY HD MULTIMEDIA.
- HDD 3,5 DRIVE DESKTOP SCREENPLAY PRO HD MULTIMEDIA.

La familia de productos SCREENPLAY de IOMEGA son reproductores multimedia de alta calidad, definiéndose así en su catálogo comercial, elemento probatorio con el que no está de acuerdo la parte actora, que sostiene reiteradamente ante esta instancia que dicha documentación comercial no debe resultar determinante a efectos de esclarecer la posición arancelaria de la mercancía; alegación con la que no puede sino discrepar este Tribunal, puesto que la citada documentación comercial, sin ser determinante de forma exclusiva, es uno de los elementos probatorios de los que dispone el órgano inspector a efectos de clasificar la mercancía, criterio, por cierto, compartido con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que señala el punto de vista del consumidor como elemento que hay que tener en cuenta a los efectos de determinar lo que resulta principal y accesorio, que no es otra que la cuestión que se trata por esta Sala (punto 77 sentencia C-288/09).

De la citada documentación comercial se desprende que los productos controvertidos son reproductores multimedia y dispositivos de almacenamiento que reproducen música, vídeo y foto, conectándose a TV y pudiendo funcionar mediante un mando a distancia. Así, para la reproducción puede conectarse al televisor mediante un cable AV compuesto si es un televisor estándar, o un cable HDMI si es un televisor de alta definición. Además de la función de reproducción, también todos los modelos están dotados de un disco duro interno, con distinta capacidad de almacenamiento según el modelo, para el almacenaje de los archivos digitales, archivos que pueden capturarse mediante la conexión a un PC a través de una conexión USB 2.0 y, en varias referencias, 34196, 34150, 34354 y 34388 del modelo IOMEGA SCREENPLAY PRO, mediante la función de grabación por medio de cámaras u otros dispositivos.

A este respecto, la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 18 de julio de 2013 (R.G. 2876/2010 y R.G. 2877/2010) mediante la que se desestimaron las pretensiones de la recurrente en un supuesto sustancialmente idéntico al planteado en la presente reclamación, define el producto en cuestión de la siguiente manera:

“Las unidades de disco multimedia IOMEGA SCREENPLAY PRO y SCREENPLAY, compatibles con los últimos formatos de medios, son reproductores multimedia de alta calidad y dispositivos de almacenamiento de gran capacidad para fotos, vídeos y archivos de música; presentan un diseño negro elegante que combina con el sistema de ocio del hogar. Se incluye la conexión para la interfaz HDMI.

Además, la unidad multimedia SCREENPLAY HD dispone de una gran capacidad de almacenamiento y visualización para su vídeo de alta definición. La unidad SCREENPLAY HD ofrece características de alta gama que incluyen el incremento de la resolución de vídeo a 1080i y reproducción de MP3 y WMA. Según se añade,

tiene una capacidad de 500GB para almacenar archivos de fotografía, vídeo o música y es compatible con los formatos multimedia más recientes como MPEG, DivX, MP3 y AC3, para terminar diciendo: “Sencillamente cargue el contenido multimedia en su unidad SCREENPLAY HD a través de su equipo, y a continuación, disfrute de sus vídeos, música y fotografías en una amplia pantalla de televisión o sistema de entretenimiento doméstico”. Respecto de estas unidades, la guía las describe así: “Reproductor multimedia de alta calidad más dispositivo de almacenamiento de red de gran capacidad”.

Respecto a la unidad multimedia SCREENPLAY PRO HD: “Este reproductor multimedia se conecta a su red doméstica para almacenar y acceder a sus colecciones de vídeos, música y fotografía. Busque con facilidad vídeos almacenados en su red y visualícelos en su equipo en casa.” Y apunta su característica diferencial respecto de los modelos anteriores de la familia MULTIMEDIA SCREENPLAY: “Grabe vídeo desde una cámara, decodificador o aparato de vídeo con el botón de grabación de una pulsación”. Y, finalmente, añade que la unidad es compatible con los formatos más recientes como MP3, AC3, WAV, WMA, MPEG-1, MPEG-2, MPEG-3, MPEG-4 Y JPEG, además de admitir el adaptador wifi USB para acceso inalámbrico. Dispone de capacidades de 500 GB o 1TB. Del dispositivo SCREENPLAY PRO HD, se dice en su guía lo siguiente: Vídeo y audio de alta calidad para disfrutar de sus películas, música o fotografías digitales en su televisor”.

El producto, pues, reproduce y almacena datos, cuestión que no resulta controvertida entre las partes, y, en su caso, graba los archivos multimedia, afirmación ésta última que no es compartida por la parte actora. Por ello, concluye la Inspección, el producto realiza conjuntamente una función netamente definida, comprendida en una de las partidas de los capítulos 84 u 85, consistente en la reproducción (o grabación) de imagen y sonido, siendo esta función la que determina la clasificación del producto controvertido en esta partida. Como se señaló más arriba, el texto de la partida 85.21 comprende los aparatos de grabación o reproducción de imagen o sonido. Además, cabe señalar, aún con valor indicativo, que el título del capítulo 85 de la NC comprende expresamente aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión.

Según la nota 5.E) del capítulo 84 de la NC del Arancel Aduanero Común que figura en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, 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. Un aparato que reproduce en el televisor, sea estándar o de alta definición, archivos de imagen y sonido, almacenados en su disco duro, por captura o transferencia de los mismos desde un equipo informático o, en su caso, por grabación de señales emitidas mediante cámaras u otras vías, y que además puede realizar aquella función autónomamente sin estar conectado a un PC, desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la citada nota 5.E).

Aunque está provisto de un disco duro que permite el tratamiento o procesamiento de datos, el aparato se diferencia de una máquina automática que desempeña únicamente la función de tratamiento o procesamiento de datos no sólo por su función propia de reproducción, y en su caso, grabación, de señales de imagen y sonido en el televisor, sino también por la forma en que se comercializa y presenta al público (sentencia Tribunal de Primera Instancia de 30 de septiembre de 2003, Sony Computer, T-242/01). En este sentido, la promoción comercial del producto controvertido destaca antes que ninguna otra su cualidad de reproductor multimedia de alta calidad y se dirige a un uso doméstico en el que el aparato aparece conectado al televisor, pudiendo el usuario para la reproducción y, en su caso, la grabación de archivos multimedia, utilizar un mando a distancia o bien pulsar al tecla correspondiente en el panel frontal del dispositivo.

El carácter esencial del producto, y así se comercializa, no es sino la función de reproducción, pueda grabar o no y sea mayor o menor la capacidad de almacenamiento. La última partida en orden de numeración es la 85.21. Sin tener que recurrir a la Regla General de Interpretación 4 como criterio de clasificación, los productos objeto de controversia tienen analogía a un grabador-reproductor de discos digitales de vídeo (DVD) con disco duro. La principal diferencia de aquellos con un reproductor de DVD o de CD, o de videocasete VHS, por ejemplo, no está tanto en la función que realizan sino en el soporte en que están almacenados los archivos que puede reproducir.

De acuerdo con la información sobre la naturaleza y características objetivas del producto, sus funciones, uso y destino, el producto con esas referencias y nombres comerciales (SCREENPLAY MULTIMEDIA, SCREENPLAY HD MULTIMEDIA, SCREENPLAY PRO HD MULTIMEDIA), constituyen aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido, debiendo clasificarse en la partida arancelaria 85.21, clasificación que viene determinada legalmente por las Reglas Generales de Interpretación 1 y 6 de la Nomenclatura Combinada, la Nota 3 de la Sección XVI y la Nota 5.E) del Capítulo 84, y el texto de la partida 8521 y de la subpartida 8521.90.00 (los demás, que no fueran de cinta magnética).

De lo expuesto resulta probado que se trata de productos que desempeñan una doble función, de almacenamiento y reproducción, cuestión que no es discutida por la parte actora, que centra sus alegaciones en que los productos no tienen capacidad de grabación, lo cual, como resulta de lo expuesto, no es cierto respecto

del modelo SCREENPLAY PRO HD, siendo precisamente la grabación su característica diferencial respecto de los otros dos modelos.

Por tanto, resulta indiscutible que los productos en cuestión disponen de las dos funciones de reproducción y de almacenamiento de datos. Así pues, constituye una máquina concebida para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, en el sentido de la nota nº 3 de la sección XVI de la NC. En consecuencia, es preciso averiguar cuál de las dos funciones, la de reproducción o la de almacenamiento de datos, es la principal y la que determina la naturaleza esencial del producto.

La parte actora sostiene que el producto puede funcionar autónomamente en cuanto a su función de almacenaje de datos, sin concurrencia de conexiones y cableado que permiten su conectividad a un televisor, mientras que la función de conexión a un aparato de reproducción no es viable sin la función de almacenamiento, cuestión que no resulta determinante a efectos de delimitar dicha función principal, como sostiene la jurisprudencia comunitaria expuesta. En concreto, señala en el punto 74 de la sentencia trascrita del TJUE lo siguiente: *“En efecto, como resaltó acertadamente la Comisión, el hecho de que una función de un aparato sea indispensable no le confiere, per se, el carácter de función principal en la medida en que una función puede ser indispensable siendo secundaria o accesoria”*.

También alega la entidad reclamante que entre los criterios a los que debe acudir para determinar dicha función principal, se encuentra el coste de los distintos elementos que integran la mercancía en cuestión, siendo el mayor coste el que determinaría la función principal, representa un mayor valor el disco duro en los productos controvertidos, lo que implicaría, a su juicio, que ésta es su función principal. La citada alegación no debe prosperar, y todo ello porque tal criterio de distinción no se define claramente en la Nomenclatura Combinada ni en sus notas explicativas, por lo que su aplicación no resultaría conforme con el principio de seguridad jurídica.

Atendiendo a la jurisprudencia comunitaria que ha sido expuesta anteriormente, es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor. En consecuencia, cuando un consumidor adquiere un producto SCREENPLAY MULTIMEDIA, a juicio de este Tribunal, está motivado por las posibilidades que tal producto incorpora como aparato de reproducción, puesto que de acuerdo con su diseño y realización, el aparato está destinado a la reproducción de imágenes fijas y de imágenes y sonido (video). El almacenamiento de imágenes fijas y de imágenes y sonido (video) debe considerarse una función, si bien necesaria, secundaria del aparato, por lo que se considera que la función principal es la de reproductor, que es una función propia especificada en la partida 85.21.

Este Tribunal considera correcto el criterio aplicado por la Inspección en relación con la nota 5.E) del capítulo 84 de la NC del Arancel Aduanero Común que figura en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, según el cual 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. Los productos objeto de clasificación reproducen en el televisor archivos de imagen y sonido autónomamente sin necesidad de conexión a un PC. Para realizar esta función es necesario que los archivos de imagen o audio se encuentren almacenados en el disco duro que incorpora el producto, pero lo que es claro es que la función de reproducción constituye una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la citada nota 5.E), por lo que, de conformidad con dicha nota, la clasificación debe efectuarse en la partida correspondiente a la función de reproducción y no a la de tratamiento y procesamiento de datos.

Cuarto.

A este respecto, es relevante destacar que la citada resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 18 de julio de 2013 (R.G. 2876/2010 y R.G. 2877/2010) mediante la que se desestimaron las pretensiones de la recurrente en un supuesto sustancialmente idéntico al planteado en la presente reclamación, ha sido confirmada recientemente por la sentencia nº 4216/2014 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 27 de octubre de 2014 (recurso 453/2013), que establece lo siguiente:

“FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SÉPTIMO: *La cuestión de fondo consiste en determinar en qué partida arancelaria han de ubicarse los productos importados por la demandante.*

La Administración y el TEAC consideran que la mercancía consistente en discos duros multimedia objeto de despacho a consumo con cargo a los DUAs citados son aparatos de grabación y/o reproducción de imagen y sonido de la partida 8521, y no unidades de memoria de la 8471 como pretende la recurrente, con las correspondientes diferencias en el tratamiento impositivo como ya se reseñó en los antecedentes.

Como señala el TEAC y hemos recogido en los Fundamentos anteriores para llevar a cabo la clasificación arancelaria de la mercancía debe atenderse a sus características y propiedades objetivas. En este caso, los productos importados realizan una doble función ya que reproducen archivos multimedia y almacenan dichos archivos. De estas dos funciones, en contra de lo declarado por la recurrente, la característica objetiva principal es la de reproducción de archivos grabados o capturados en el disco duro.

En consecuencia, la función realizada por el producto está incluida en una de las partidas del capítulo 85 (que se explicitan en la resolución recurrida, por lo que damos por reproducidos): la reproducción (o grabación) de imagen y sonido (vid. F D Quinto).

Dicho esto, un aparato que reproduce en el televisor, sea estándar o de alta definición, archivos de imagen y sonido, almacenados en su disco duro, por captura o transferencia de los mismos desde un equipo informático o, en su caso, por grabación, de señales emitidas mediante cámaras u otras vías, y que además puede realizar aquella función autónomamente sin estar conectado a un PC, desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la citada nota 5.E), por lo que debe clasificarse " en la partida correspondiente a su función o, en su defecto, en una partida residual."

Aunque está provisto de un disco duro que permite el tratamiento o procesamiento de datos, el aparato se diferencia de una máquina automática que desempeña únicamente la función de tratamiento o procesamiento de datos no sólo por su función propia de reproducción, y en su caso, grabación, de señales de imagen y sonido en el televisor, sino también por la forma en que se comercializa y presenta al público según tiene declarado el Tribunal de Primera Instancia de la UE en Sentencia de 30 de septiembre de 2003 (Sony Computer , 7 - 242/01).

En este sentido, la promoción comercial del producto controvertido destaca, antes que ninguna otra, su cualidad de reproductor multimedia de alta calidad y que se dirige a un uso doméstico en el que el aparato aparece conectado al televisor, presentando aquél un diseño negro elegante que combina con el sistema de ocio del hogar, pudiendo el usuario para la reproducción y, en su caso, la grabación de archivos multimedia, utilizar un mando a distancia o bien pulsar al tecla correspondiente en el panel frontal del dispositivo. El carácter esencial del producto, y así se comercializa, no es sino la función de reproducción, pueda grabar o no y sea mayor o menor la capacidad de almacenamiento, como se desprende de la propia documentación comercial, que goza de una especial virtualidad probatoria. Así, la resolución del TEAC reproduce literalmente párrafos de la publicidad que se da a estos productos, a cuya referencia nos remitimos.

Los argumentos de la recurrente no desvirtúan una cuestión tan clara como es lo que el consumidor percibe en el producto que le induce a adquirirlo, que en este caso no es otra cosa que las posibilidades que proporciona para la reproducción de imágenes o sonido, aunque ello no sea el elemento más caro de los que componen el aparato. Como queda acreditado en el expediente, la documentación comercial, que hemos de considerar veraz y que constituye un "acto propio" del demandante, recoge textos como los siguientes: "Sencillamente cargue el contenido multimedia en su unidad SCREENPLAY HDN a través de su equipo, y a continuación, disfrute de sus vídeos, música y fotografías en una amplia pantalla de televisión o sistema de entretenimiento doméstico". "Reproductor multimedia de alta calidad más dispositivo de almacenamiento de red de gran capacidad." "Este reproductor multimedia se conecta a su red doméstica para almacenar y acceder a sus colecciones de videos, música y fotografía. Busque con facilidad videos almacenados en su red y visualícelos en su equipo en casa ."

En definitiva, son documentos producidos por la propia recurrente los que ponen de manifiesto que los aparatos se distribuyen en el mercado señalando como función principal diferenciadora de otras la reproducción de imágenes y sonido.

Estas consideraciones de la resolución impugnada y de la Abogacía del Estado, que la Sala comparte, permiten rechazar las alegaciones de la recurrente.

Por último, ni el Dictamen de la OMC ni la Sentencia del TJUE a los que se hace referencia en la demanda tiene por objeto supuestos identificables o conectados con el que centra este procedimiento. En definitiva, la cuestión radica en que un aparato puede desarrollar funciones extraídas de otros, pero, como aquí ocurre, al añadirle otra, en nuestro caso la reproducción, se convierte en un aparato distinto cuya función principal cambia. La primera, pasa a ser un instrumento al servicio de la segunda, que se erige en función principal.

Y así aparece corroborado por las características y propiedades objetivas de los aparatos en cuestión".

En virtud de lo expuesto procede desestimar lo alegado por la entidad interesada en la presente reclamación, considerándose correcto el cambio de posición arancelaria llevado a cabo por la Inspección, de modo que se debe confirmar el acuerdo de liquidación de los derechos de arancel impugnado.

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.

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 no aprecia la Inspección indicios para 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.

Asimismo, por lo que respecta a la procedencia de liquidar intereses de demora hasta la regularización practicada por la Administración, atendiendo a la más reciente jurisprudencia ha de destacarse, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010, recaída sobre recurso de casación 1454/2005, la cual fundamenta su postura de no devengo de intereses hasta la liquidación con los siguientes argumentos:

“(…) hemos de partir de una idea que nadie discute: el carácter reparador de los intereses moratorios. Con ellos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota. La indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración. (…)

(…) en los supuestos de inversión del sujeto pasivo (empresarios y profesionales para quienes se realizan operaciones sujetas a gravamen por entidades o personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto) y en los de importación y adquisición intracomunitaria de bienes. En estos casos, el sujeto pasivo no es, como de ordinario, el empresario que presta el servicio o que entrega el bien, sino aquel que recibe este último o que es el destinatario de aquel primero (artículos 84.1.2º, 85 y 86 de la Ley 37/1992). Esta clase de sujetos pasivos se auto-repercute el tributo adquiriendo el derecho a deducirse la integridad del mismo (artículo 92.1, puntos 2º, 3º y 4º). El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha indicado, para el caso de los sujetos pasivos invertidos (que en este punto responde a los mismos parámetros que el propio de las importaciones y de las entregas intracomunitarias de bienes), que el obligado tiene derecho a deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo que, en principio nada adeuda al Tesoro Público [sentencia de 8 de mayo de 2008], Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, apartado 56)].

(…) Así pues, en la medida en que, tratándose como ahora se trata, del impuesto sobre el valor añadido a la importación, la compañía actora procedió a repercutirse el tributo, teniendo derecho a deducirlo en su integridad, sólo habrá causado daño a la Hacienda por el tiempo en que esa suma debió estar en las arcas públicas; en otras palabras, por el tiempo que medió entre el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducirlo. La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que ese derecho nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo, precisamente, para los casos de sujetos pasivos invertidos, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en lo que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), tal exigencia quedó únicamente reducida a las importaciones de bienes, debido a la nueva redacción que en su artículo 15 dio al artículo 98.2 de la Ley 37/1992, que fue derogado definitivamente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), a partir de cuya entrada en vigor rige para todos los supuestos la regla de que el derecho a la deducción nace con el devengo.

Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nacía el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de marzo de 2009 (casación 4608/06, FJ 5º) y 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/04, FJ 4º).

Conforme a esta doctrina, al tratarse en el caso del impuesto sobre el valor añadido por la importación de productos petrolíferos durante el 1996, habría que dar la razón al abogado del Estado y considerar procedente la liquidación de los intereses, habida cuenta de que el derecho a la deducción sólo nacía con el pago de la cuota.

Ahora bien, como ya hemos indicado, nuestra legislación interna es, o debe serlo, transposición de las directivas comunitarias que armonizan el impuesto sobre el volumen de los negocios, en las que se establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo (artículo 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva), que en el caso de las importaciones de bienes coincide con la importación (artículo 10.3).

(…) Hemos de concluir, pues, que Repsol Petróleo, S.A., tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto-repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un

caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Ecotrade*, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71)”.

Asimismo, es necesario destacar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009 que al respecto establece:

“Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999 , así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90”.

La jurisprudencia anterior resulta aplicable, según los casos, a los intereses de demora correspondientes a las cuotas del IVA importación y es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en su resolución de 14 de febrero de 2012 (RG 3306/2010), la improcedencia de los intereses de demora girados sobre cuotas liquidadas por el IVA importación mediante actuación inspectora, ya que dada la coetaneidad entre el devengo y la deducción del Impuesto no existe perjuicio para la Hacienda Pública.

Sin embargo, este criterio ha de ser matizado. De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 59/2007, los intereses de demora:

“deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado –deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes”.

En consecuencia, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada, la exigencia de intereses de demora debe limitarse en el presente caso al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de las importaciones hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado, que como máximo sería un mes.

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.

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