

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058054

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 3627/2014

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Importaciones de bienes. Caducidad del valor declarado en aduana. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión aquí controvertida consiste en determinar si es posible o no realizar procesos de liquidación relacionados con un derecho arancelario caducado -por el transcurso de los tres años-, con la única finalidad de determinar el valor en aduana cuando este valor en aduana afecta a la liquidación de otro concepto, en este caso el IVA, que tiene un plazo de prescripción de cuatro años. Esta cuestión ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo en sentencia, de 4 de marzo de 2013, recurso nº 1916/2010 (NFJ054410) en la que confirma el criterio que ya había manifestado también la Audiencia Nacional señalando con claridad que en la deuda tributaria por IVA no puede aplicarse la caducidad apreciada en la deuda aduanera por cuanto el plazo de 3 años señalado es aplicable solo a los derechos de importación pero no al IVA que se rige por el plazo de prescripción común de la Ley 58/2003 (LGT) de cuatro años que, en ese caso, no habían transcurrido, cuando las importaciones liquidadas tuvieron lugar. En virtud de lo expuesto y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se estima el presente recurso de unificación de criterio fijando como criterio que el plazo de 3 años determinado en el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario) a efectos de considerar caducados los derechos de importación no resulta aplicable a efectos de poder determinar el valor en aduana que constituye la base imponible del IVA a la importación según el art. 83 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), impuesto que se rige por el plazo de prescripción de cuatro años fijado en el art. 66 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 221.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 83.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 85.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Av. Llano Castellano, nº 17, 28034-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de fecha 29 de octubre de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 46/10395/2012 y su acumulada 46/11775/2012.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Valencia dictó acuerdo de liquidación de fecha 3 de agosto de 2012, notificado el 8 del mismo mes, derivado del acta de disconformidad, por el concepto Derechos a la Importación ejercicios 2007-2010, en la que se incrementaba el valor en aduana al no haber incluido en el mismo determinados conceptos.

2. La regularización anterior dio lugar a otra respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), incrementado la base imponible del IVA a la importación en la medida en que el valor en aduana es el componente inicial de la base imponible del IVA, en virtud del artículo 83 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).

3. Entre las operaciones regularizadas, se encontraban varias en las que había caducado el derecho de la Administración a exigir los derechos aduaneros.

4. Contra el acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR), no presentándose alegaciones.

5. El TEAR dictó resolución estimando parcialmente (en lo relativo al IVA de las operaciones “caducadas”), al no considerar ajustado a derecho el criterio de la Administración de que el artículo 83 de la LIVA ampare una liquidación de IVA a la importación por un incremento del valor en aduana, una vez transcurrido el plazo de tres años que regula la exigencia de los derechos aduaneros.

En la resolución se señala:

«Así el artículo 85 de la Directiva señala que en relación con la importación de bienes, el importe susceptible de gravamen será el valor a efectos aduaneros, determinado de acuerdo con las normas comunitarias en vigor.

En este caso se trata de tomar el valor en aduana, regulado y definido en los artículos citados en la liquidación, y determinar, con arreglo a las disposiciones vigentes en materia aduanera, si existe en el caso concreto ese valor en aduana y si es cuantificable y exigible, en sentido de debido a efectos aduaneros, y por tanto puede integrarse en la base imponible de IVA. La acción de determinar si ese mayor valor en aduana resulta debido requiere partir de la definición del valor en aduana recogido en el Código Aduanero, y realizar una interpretación sistemática de todas las normas aduaneras, en particular de los artículos 78 y 217, 220 y 221 del Reglamento 2913/1992/CE.

En doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 23/05/2013 nº 00/03045/2010/00/00 y de 18 de abril de 2013 con nº 00/00444/2010/00/00 sostiene el TEAC que el Reglamento 2913/1992 y sus normas de desarrollo son norma especial y sectorial y que el plazo de 3 años del Reglamento 2913/1992 es de caducidad. En este sentido y sobre el respecto del límite de los tres años del artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario para la notificación de deuda aduanera al deudor se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias de 23 de febrero de 2006, caso C-201/04 Molenbergnatie (apartados 40 y 41), 16 de julio de 2009, caso C124/08 y acumulado 125/08 Snauwaert (apartados 27, 28, 32), 28 de enero de 2010, C-264/08, Direct Parcel Distribution (apartados 42, 43 y 47).

La conclusión no puede ser otra que la recogida por la inspección en el acuerdo de liquidación de tráfico exterior, sobre el que se ha pronunciado este Tribunal la reclamación 46-10394-2012, en sentido de estimar conforme a derecho la exigencia de los derechos arancelarios por incremento del valor en aduana por gastos de transporte y mayor precio de venta tan sólo en aquellos casos en que no se supere el plazo de tres años a que hace referencia el artículo 221.3 citado. El no incremento de los derechos arancelarios no debidos es conforme al artículo 83.1 a de la Ley 37/1992. Se recoge en el acta de Tráfico Exterior que los Duas anteriores en tres años a la fecha de notificación del acto de liquidación (8 de agosto de 2012) se entienden caducados. Al acta de tráfico exterior se remite tanto el informe como el acta de IVA a la importación, puesto que en ellos se detalla por Dua la totalidad de la comprobación realizada sobre el valor en Aduana.

(...)

Por su parte el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 14 de marzo de 2007, por la que se resuelve que un recurso de alzada en unificación de criterio (00/03306/2006/00/00) viene a reconocer que sólo puede exigirse el IVA a la importación, pasado el plazo del artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992/CE cuando la diferencia cuantitativa que es objeto de regularización no es consecuencia de una modificación del importe de los derechos arancelarios inicialmente liquidados.

Ello supone que, analizada la no conformidad a derecho, por excederse del plazo de los tres años, de la exigencia de la deuda aduanera por los DUAS con fecha de admisión anterior al 8 de agosto de 2009, tampoco puede exigirse el IVA a la importación, porque no hay valor en aduana debido que incrementar en la base de IVA, no hay valor en aduana distinto al liquidado en su momento, al concederse el levante (artículo 128 de la Ley 58/2003 y 134 del Real Decreto 1065/2007), ni derechos de importación, en su caso, debidos pagar por ellos distintos de los liquidados en ese momento».

Segundo.

Frente a la resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando en síntesis las siguientes alegaciones:

1.- Que la base imponible del IVA se basa incondicionalmente en el valor en aduana a tenor del artículo 83.uno de la LIVA: “En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes...”

2.- Que el valor en aduana constituye una referencia técnica establecida al efecto de determinar la base imponible del IVA a la importación, y siempre que se pueda determinar dentro del período de prescripción del impuesto. Ello es independiente de si el valor en aduana correcto que se determine en un momento posterior pudiera no surtir efectos en la efectiva percepción por parte de la autoridad aduanera de los derechos de importación.

3.- Que el TEAR hace la siguiente afirmación interpretando el artículo el 83 de la LIVA «Como no podía ser de otra forma, la norma española no contempla que un valor en aduana no debido conforme a las normas aduaneras pueda incrementar la base imponible de IVA a la importación, en la medida en que ese incremento no existe a efectos aduaneros». Tal afirmación no es correcta dado que no hay valor en aduana debido y valor en aduana no debido.

4.- Que el valor en aduana, conforme al Código Aduanero Comunitario, es su valor de transacción, es decir el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión Europea, al que se suman determinados conceptos (transporte, seguro ...) hasta el punto de entrada en dicho territorio.

5.- Ese valor en aduana es al que se remite el artículo 85 de la Directiva 2006/112/CE (sobre el IVA) cuando señala "En las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana". Y es el mismo valor en aduana al que se refiere el artículo 83.uno de la LIVA. Por tanto el valor en aduana que ha de tomarse para la determinación de la base imponible del IVA es el valor al que las disposiciones comunitarias vigentes atribuyan la condición de valor en aduana.

6.- Que resulta clarificadora la sentencia del Tribunal Supremo (sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª) de 4 de marzo de 2013, que dispone en su Fundamento de Derecho QUINTO:

«La cuestión referente a la fijación del importe de la base del Impuesto sobre el Valor Añadido liquidado, y en lo atinente a los periodos declarados caducados en virtud de las normas comunitarias, es procedente acoger la tesis sostenida por el Abogado del Estado cuando afirma: Hay que distinguir entre <<el valor en aduana>> y <<la deuda aduanera>>. El incremento del valor en aduana en este caso fue de 14.134.262,35 # aunque la deuda aduanera fuese solo -a efectos de los derechos de importación- de un incremento de 4.840.500,80 # por haber transcurrido el plazo de 3 años establecido en el artículo 221.3 del Código Aduanero entonces vigente, al haber transcurrido más de tres años desde que se efectuaron las importaciones hasta la fecha de la iniciación del procedimiento inspector.

Sin embargo, a efectos del IVA a la importación, se aplica el mismo valor en aduana que a efectos de los derechos arancelarios. En la deuda tributaria por IVA ya no puede aplicarse la caducidad apreciada en la deuda aduanera por cuanto el plazo de 3 años señalado es aplicable solo a los derechos de importación pero no al IVA que se rige por el plazo de prescripción común de la LGT española de cuatro años que no habían transcurrido, cuando las importaciones liquidadas tuvieron lugar».

A mayor abundamiento, la aplicación de la interpretación del TEAR conduciría a que mientras la base imponible correspondiente al valor en aduana no podría modificarse una vez transcurridos los tres años de caducidad previstos en el Código Aduanero, a los demás elementos que se citan en el artículo 83 de la LIVA les sería de aplicación el plazo de prescripción de los cuatro años que prevé el derecho tributario nacional.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, solicita de este Tribunal Central que se unifique criterio en el siguiente sentido: *«el plazo de 3 años determinado en el Código Aduanero a efectos de considerar caducados los derechos de importación no resulta aplicable a efectos de poder determinar el valor en aduana que constituye la base imponible del IVA a la importación según el art. 83 de la LIVA, impuesto que se rige por el plazo de prescripción de cuatro años fijado en la LGT».*

Tercero.

Concedido trámite para alegaciones al interesado en la reclamación dictada por el TEAR en única instancia, y cuya situación jurídica particular no se va a ver afectar por la resolución del presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formula las siguientes alegaciones:

1.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el apartado 41 de su sentencia de 11-07-2013 (Asunto C-273/2012) señala: *«A este respecto, procede recordar que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Por otra parte, este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el*

devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana (véanse, en particular, las sentencias de 6 de diciembre de 1990, Witzemann, C-343/89, Rec. p. I-4477, apartado 18, y de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Rec. p. I-3799, apartados 90 y 91)».

2.- Nuestro legislador optó por acoger tal vinculación, disponiendo en el artículo 83.Uno de la Ley 37/1992 que *“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”*. No hay por tanto un devengo y exigibilidad diferente para el IVA a la importación y los derechos de aduana, sino que aquél parte del valor en aduana que se determine.

3.- Que afirma el TEAC en resolución de 14-3-2007 (00/3306/2006):” *...debe entenderse que tratándose en el presente caso de una liquidación por el concepto impositivo Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que la diferencia cuantitativa que es objeto de regularización no se produce como consecuencia de una modificación del importe de los derechos arancelarios inicialmente liquidados, sino que únicamente obedece a una corrección en la determinación del tipo impositivo aplicable por el mencionado impuesto, este Tribunal Central entiende que resulta de aplicación el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, como argumenta el Director del Departamento de Aduanas e II.EE. en su escrito de interposición, y no el plazo de caducidad de tres años previsto en el apartado 3º del artículo 221 del Código Aduanero Comunitario como entiende el Tribunal Regional de Madrid en la Resolución objeto del presente recurso, dado que dicho plazo se refiere expresa y únicamente al importe de los derechos que resulten de una deuda aduanera, los cuales en el presente caso no han sido objeto de modificación alguna por parte de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de la A.E.A.T”*.

A sensu contrario, se desprende claramente que el plazo de prescripción de 4 años solo es aplicable cuando no está en juego el importe de los derechos resultantes de la deuda aduanera, y sí otras cuestiones (tipo impositivo, calificación de las mercancía).

4.- Por último solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en establecer si, caducados los derechos aduaneros por el transcurso de los tres años que fija la normativa aduanera en el artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario, puede determinarse el valor en aduana a los efectos de fijar la base imponible del IVA a la importación

Tercero.

No es controvertido que la determinación y exigencia de los derechos aduaneros tiene un plazo de caducidad de tres años, conforme a la normativa aduanera, y que el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido es el de cuatro años fijado en los artículos 66 y siguientes de la ley 58/2003 General Tributaria.

Tampoco es controvertido el supuesto de hecho que va a dar lugar a la fijación del presente criterio, en el que había transcurrido el plazo aduanero de caducidad de tres años y en el que por tanto los derechos de importación no podían exigirse, si bien el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda respecto del IVA a la importación no había transcurrido todavía.

Cuarto.

La motivación del TEAR utiliza doctrina de este Tribunal Central (Resolución en unificación de criterio 00/03306/2006 de 14 de marzo de 2007), bajo la idea de que una vez transcurrido el plazo de tres años que fija la normativa aduanera (artículo 221.3 del Reglamento 2913/1992/CE), sólo puede exigirse el IVA a la importación, cuando la diferencia cuantitativa que es objeto de regularización no es consecuencia de una modificación del importe de los derechos arancelarios inicialmente liquidados.

Sin embargo el resumen que se hace de esa resolución de este Tribunal Central no es exacto e induce a error, porque lo que dice la resolución no es que no se pueda exigir el IVA como consecuencia de la modificación de los derechos arancelarios (transcurrido el mencionado plazo de tres años), sino que lo señala es que no se pueden liquidar (modificar en los términos del TEAR) los derechos arancelarios. Debe aclararse que en esa resolución del Tribunal Central se discutía si podía liquidarse, después de haberse excedido el plazo de 3 años, el

IVA, modificando el tipo impositivo de este impuesto; no se discutía nada relacionado con los derechos aduaneros en el IVA, que quedaba claro que no se podían liquidar por efectos de la caducidad que se había producido.

La siguiente argumentación del TEAR vuelve a inducir a otro error cuando dice: «Elo supone que, analizada la no conformidad a derecho, por excederse del plazo de los tres años, de la exigencia de la deuda aduanera por los DUAS con fecha de admisión anterior al ...». El TEAR argumenta como si debiera pronunciarse sobre la conformidad a derecho de unos derechos aduaneros exigidos por la Administración, cuando en la propia resolución de la inspección se había recogido el hecho de que la Administración aduanera había declarado esos derechos caducados. La Administración no estaba exigiendo derechos aduaneros, lo que hacía era incrementar la base imponible del IVA por considerarse incorrecto el valor en aduana declarado (que, recordemos, es el punto de partida de la base imponible del IVA a la importación, conforme al artículo 83.uno de la LIVA).

Quinto.

El artículo 85 de la Directiva 2006/112/CE: *“En las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana”*.

Por su parte, el artículo 83.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el Valor Añadido establece: *“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”.

La cuestión aquí controvertida consiste en determinar si es posible o no realizar procesos de liquidación relacionados con un derecho arancelario caducado (por el transcurso de los tres años), con la única finalidad de determinar el valor en aduana cuando este valor en aduana afecta a la liquidación de otro concepto, en este caso el IVA, que tiene un plazo de prescripción de cuatro años.

Esta cuestión ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo en sentencia de 4 de marzo de 2013, que se ha transcrito parcialmente en los antecedentes de hecho, y en la que, después de mencionar el transcurso de los tres años que determina que los períodos afectados estaban caducados, confirmando el criterio ya había manifestado también la Audiencia Nacional en la sentencia que se impugnaba, señalando con claridad:

«Sin embargo, a efectos del IVA a la importación, se aplica el mismo valor en aduana que a efectos de los derechos arancelarios. En la deuda tributaria por IVA ya no puede aplicarse la caducidad apreciada en la deuda aduanera por cuanto el plazo de 3 años señalado es aplicable solo a los derechos de importación pero no al IVA que se rige por el plazo de prescripción común de la LGT española de cuatro años que no habían transcurrido, cuando las importaciones liquidadas tuvieron lugar.»

El Tribunal Supremo ha reiterado este criterio en sentencia posterior de 3 de abril de 2014, criterio que permite determinar el valor en aduana para fijar la base imponible del IVA a la importación aun cuando no puedan exigirse los derechos aduaneros por haber caducado estos, por lo que, ante la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, que no deja duda alguna sobre esta cuestión, no cabe más que estimar el presente recurso.

Finalmente, resta por añadir que el mismo criterio fijado por el Tribunal Supremo es que el que viene siendo aplicado por este Tribunal Central: baste citar, por todas, resolución 505/2010 y acumuladas, de fecha 14 de marzo de 2013.

En virtud de todas las consideraciones anteriores y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se estima el presente recurso de unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, contra resolución del Tribunal Regional de Valencia,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: el plazo de 3 años determinado en el Código Aduanero a efectos de considerar caducados los derechos de importación no resulta aplicable a efectos de poder determinar el valor en aduana que constituye la base imponible del IVA a la importación según el artículo 83 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto que se rige por el plazo de prescripción de cuatro años fijado en el artículo 66 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

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