

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062279

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2016

Vocalía 8.^a

R.G. 7046/2012

SUMARIO:

Deuda aduanera. Clasificación arancelaria de las mercancías. Mamparas de baño. La principal cuestión que se ha de tratar es si resulta o no correcta la clasificación arancelaria efectuada por la sociedad interesada de las mamparas de baño importadas por ésta. Pues bien, las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7020.00.80.00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio y perfiles o escuadras de aluminio en alguno de sus lados. Las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7610.90.90.00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio o acrílico y perfiles de aluminio todos sus lados. **(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 58/2003 (LGT), art. 230.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 17, 83 y 92.

SENTENCIA

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

- Acuerdo de liquidación, de fecha 4 de octubre de 2012, derivado del acta de disconformidad **A02-...** (concepto "Tarifa-Exterior Comunidad"), ejercicio 2010 y cuantía 45.454,04 €.

- Acuerdo de liquidación, de fecha 4 de octubre de 2012, derivado del acta de disconformidad **A02-...** (concepto "IVA actas de inspección"), ejercicio 2010 y cuantía 10.533,11 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT incoó a la entidad M..., S.L., las siguientes actas de disconformidad:

- A02-..., de fecha 26 de julio de 2012, por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 41.222,50 €

Intereses de demora: 4.093,18 €

Total deuda a ingresar: 45.315,68 €

- Acta A02-..., de fecha 26 de julio de 2012, por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2010, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 10.519,66 €

Intereses de demora: 13,45 €

Total deuda a ingresar: 10.533,11 €

Del contenido del acta incoada por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad" se desprende que el motivo de liquidación propuesto era la regularización de una serie de importaciones de mamparas de vidrio para baño, donde se procedía a una modificación de la partida arancelaria respecto de la declarada.

Durante el año 2010, la entidad **M...** realizó importaciones de mamparas para duchas y bañeras declarando en unos casos la subpartida del arancel aduanero común 9403.89.00.90, como muebles, con aplicación del tipo arancelario convencional del 5,6% ad valorem y, en otros casos, la subpartida 7020.00.80.00 con aplicación del tipo arancelario del 3% ad valorem como las demás de las demás manufacturas de vidrio. Únicamente en las importaciones en Canarias declaró la subpartida 7610.90.00.00 con un tipo ad valorem del 6% como construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y sus partes, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, barandillas), de aluminio (excepto las construcciones prefabricadas de la partida 9406), chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de aluminio, preparados para la construcción.

De las actuaciones efectuadas durante el procedimiento inspector, la Inspección concluyó que la clasificación correcta de las mamparas de vidrio para baño depende de si la estructura de aluminio le da un carácter relevante o no. En el primer caso, la clasificación correcta sería la 7610.90.90.00 con aplicación del tipo arancelario convencional del 6% ad valorem como las demás de construcciones y sus partes y, en el segundo, la posición 7020.00.80.00 ya mencionada. Se pone de manifiesto que, conforme a diversas consultas vinculantes del propio Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, si bien correspondientes a otros importadores, se desprende que lo más importante a la hora de clasificar estas mamparas es el examen de las características de las mismas para ver qué elemento le infunde el carácter esencial, el aluminio o el vidrio. A estos efectos, se infiere que la estructura de aluminio tiene un carácter relevante cuando la mampara va enmarcada de forma permanente en sus dos laterales y en la base de la bañera o del plato de ducha.

Conforme a la información obtenida en el procedimiento inspector y de los catálogos que se adjuntaron por la sociedad al expediente, la Inspección, siguiendo los criterios expuestos, efectuó la propuesta de regularización señalada anteriormente.

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

De acuerdo con el apartado 3 de las referidas actas, a juicio de la Inspección, se entiende que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Tras la concesión del trámite de audiencia de los referidos expedientes a la entidad interesada ésta no presentó alegaciones, por lo que, en fecha 4 de octubre de 2012, la Jefa Adjunta 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, los importes resultantes de las liquidaciones fueron los siguientes:

v Liquidación derivada del acta de disconformidad **A02-...** "Tarifa Exterior-Comunidad":

- o Cuota: 41.222,50 €
- o Intereses de demora: 4.231,54 €
- o Total deuda a ingresar: 45.454,04 €

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

- o Cuota: 10.519,66 €
- o Intereses de demora: 13,45 €
- o Total deuda a ingresar: 10.533,11 €

Tercero.

Disconforme con lo anterior, en fecha 8 de noviembre de 2012 la entidad **M..., S.L.** interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las presentes reclamaciones económico-administrativas frente a los referidos acuerdos de liquidación, registrándose con R.G. 7046/2012 y R.G. 7417/2012.

Puestos de manifiesto los expedientes a la entidad interesada, otorgando plazo a los efectos de que formulara alegaciones, aportara los documentos y propusiera las pruebas según lo que estimara conveniente a su derecho, la entidad reclamante presentó sendos escritos de alegaciones, en fecha 13 de junio de 2013, en los que manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

Ø El acuerdo de liquidación impugnado hace referencia al acuerdo de liquidación del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de 9 de febrero de 2011, que se dictó en el marco del procedimiento inspector seguido respecto de la misma entidad, **M...**, en relación con las importaciones del ejercicio 2008. No obstante, dicho procedimiento no es firme y está siendo objeto de impugnación.

Ø Relaciona un conjunto de IAV (38 en total), que aportó a la Inspección, siendo citadas y admitidas por ésta, en las que la subpartida que se consideró aplicable fue la 7020.00.80.00 en todos los casos, a pesar de que todas las mamparas contaban con perfiles de aluminio o de acero inoxidable.

Ø La Inspección afirma que “se han emitido varias IAV por España (por ejemplo, IAV números 296 a 299/09), Austria, Alemania, o Países Bajos, clasificando las mamparas en el código NC76109090 al considerar que el carácter esencial se lo confiere la estructura de aluminio”, si bien no las aporta ni identifica las de los países distintos de España.

Ø La Nomenclatura Combinada TARIC describe las mercancías que incluye en la partida 7610 como “Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y sus partes, torres, castilletes, pilares columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, barandillas), de aluminio (...), chapas, perfiles, tubos y similares, de aluminios preparados para la construcción”. Por mucho que la Inspección asegure que existen IAV que determinan que el aluminio es el material que confiere el carácter esencial a la mampara, resulta difícil de aceptar esa tesis si se atiende a la semántica de la descripción transcrita. Por el contrario, es mucho más fácil entender que la naturaleza de la mampara viene determinada por su función, y que la estructura no puede otorgar el carácter esencial al producto.

Ø La afirmación de que “se infiere que la estructura de aluminio tiene carácter relevante determinando su clasificación en la subpartida 7610.90.90.00, cuando la mampara va sujeta de forma permanente en sus dos laterales y en la base de la bañera o del plato de ducha” es voluntarista, arbitraria y manifiestamente contraria a lo que se aprecia en todas las IAV aportadas, por lo que no puede aceptarse.

Ø No se pretende que las IAV aportadas sean vinculantes, pero por el mero hecho de ser públicas y de acuerdo con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ha de otorgárseles un valor interpretativo.

Ø Incumplimiento de la doctrina de los actos propios puesto que la Inspección ha hecho caso omiso a las devoluciones efectuadas por la Aduana de Valencia que ha reconocido en diversos expedientes que las mercancías importadas por la entidad interesada se habían clasificado erróneamente en la partida arancelaria 9403.89.00.90 al tipo del 5,6% cuando la clasificación correcta era la 7020.00.80.00 con un tipo del 3%.

Ø En lo que se refiere a la regularización por IVA importación, dada su disconformidad con la liquidación de tráfico exterior discrepa asimismo de la correspondiente a IVA a la importación por derivarse de la anterior.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si los acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT, citados en el encabezamiento, se encuentran ajustados a Derecho. En particular, la principal cuestión que se ha de tratar es si resulta o no correcta la clasificación arancelaria efectuada por la sociedad interesada de las mamparas de baño importadas por ésta.

No obstante, con carácter previo hay que destacar que es de aplicación a la presente los requisitos de acumulación previstos en el artículo 230 de la LGT, por lo que se acuerda en este acto la acumulación de los expedientes con números R.G. 7046/2012 y R.G. 7417/2012.

Tercero.

Con carácter previo al análisis del fondo del asunto, la entidad reclamante alega la vulneración de la doctrina de los actos propios de la Administración puesto que la Inspección ha hecho caso omiso a las

devoluciones efectuadas por la Aduana de Valencia, que ha reconocido en diversos expedientes que las mercancías importadas por la entidad interesada se habían clasificado erróneamente en la partida arancelaria 9403.89.00.90 al tipo del 5,6% cuando la clasificación correcta era la 7020.00.80.00 con un tipo del 3%.

A este respecto, se ha de señalar que la liquidación impugnada no vulnera la doctrina de los actos propios de la Administración Tributaria puesto que no existe "acto propio" alguno, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero". También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

Por tanto, en el presente caso, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo existente al respecto expuesta anteriormente, no se produce su vulneración puesto que no existe "acto propio" alguno. Así, para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero, no siendo esta la situación que se produce en este caso, en que el acto de liquidación de la Inspección objeto de controversia no está revocando los actos de devolución de la Delegación de Valencia, sino que se trata de actos distintos referidos a unas importaciones diferentes y circunstancias distintas. Por tanto, dichos actos no vinculan a la Administración respecto del resultado de las actuaciones inspectoras que aquí son objeto de impugnación.

En consecuencia, no cabe apreciar esta alegación de la reclamante.

Cuarto.

La cuestión de fondo objeto de controversia en el presente recurso se centra en la clasificación arancelaria de determinadas mamparas para baño importadas por la reclamante a las que la Inspección les asigna la subpartida 7610.90.90.00, mientras la entidad reclamante considera, por el contrario, que la partida correcta es la 7020.00.80.00.

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.

Con posterioridad, la Comisión, mediante la aprobación de sucesivos Reglamentos, ha modificado el Anexo I del Reglamento 2658/87, introduciendo nuevas versiones de la Nomenclatura Combinada. El Reglamento que resulta aplicable en el presente supuesto (año 2010), es el Reglamento (CE) nº 948/2009, de la Comisión, de 30 de septiembre de 2009.

La Inspección justifica la aplicación de la subpartida 7610.90.90.00 a determinadas mamparas importadas por la entidad reclamante basándose en el criterio contenido en las IAV 296 a 299/09. Si bien reconoce que no hay un criterio explícito a la hora de clasificar mamparas de baño en esta subpartida o en la que propone la entidad, la Inspección se inclina por la subpartida 7610.90.90.00 porque considera que la estructura de aluminio tiene un carácter relevante y en esta partida se han de clasificar las mamparas que van sujetas de forma permanente en sus dos laterales y en la base de la bañera o del plato de ducha.

La entidad alega que aportó a la Inspección 31 IAV (incorporando 7 nuevas en la presente reclamación), en las que se consideró aplicable la subpartida 7020.00.80.00 en todos los casos, a pesar de que todas las mamparas contaban con perfiles de aluminio o de acero inoxidable. Además, para clasificar estos productos hay que entender que la naturaleza de la mampara viene determinada por su función y que la simple estructura no puede otorgarle el carácter esencial.

Por otra parte, se alega que no se pretende que las IAV aportadas sean vinculantes, pero por el mero hecho de ser públicas y de acuerdo con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ha de otorgárseles un valor interpretativo.

Es preciso señalar que este Tribunal Económico-Administrativo Central dictó con fecha 17 de julio de 2014 la resolución de los expedientes R.G. 1226/2011 y R.G. 1266/2011, respecto de la misma entidad ahora reclamante, **M..., S.L.**, y en relación con idéntica cuestión a la que ahora es objeto de recurso, si bien respecto de las importaciones de mamparas de baño efectuadas por la entidad durante el año 2008. Dicha resolución resolvió la cuestión controvertida señalando lo siguiente:

“Este Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, efectivamente, las IAV tienen valor interpretativo por las razones expuestas por la entidad reclamante en sus alegaciones y respecto de las cuales no es necesario extenderse, al no resultar una cuestión controvertida. Por este motivo, este Tribunal ha analizado con detalle las IAV emitidas por España con el fin de encontrar las razones que llevan a las autoridades aduaneras a clasificar las mamparas para baño en una subpartida o en otra de las dos controvertidas.

Las IAV analizadas ascienden a un número de 134 y responden a las siguientes referencias:

ES-2013-000160-0574/12	ES-2013-000185-0515/12	ES-2013-000044-0412/12
ES-2013-000167-0572/12	ES-2013-000184-0512/12	ES-2013-000010-0397/12
ES-2013-000166-0579/12	ES-2013-000046-0374/12	ES-2013-000011-0396/12
ES-2013-000168-0581/12	ES-2013-000045-0375/12	ES-2013-000022-0445/12
ES-2013-000165-0575/12	ES-2013-000047-0365/12	ES-2013-000026-0448/12
ES-2013-000161-0571/12	ES-2013-000048-0446/12	ES-2013-000023-0447/12
ES-2013-000169-0570/12	ES-2013-000049-0403/12	ES-2013-000024-0437/12
ES-2013-000172-0513/12	ES-2013-000051-0383/12	ES-2013-000025-0444/12
ES-2013-000163-0420/12	ES-2013-000050-0441/12	ES-2013-000038-0407/12
ES-2013-000173-0506/12	ES-2013-000035-0387/12	ES-2013-000013-0394/12
ES-2013-000159-0518/12	ES-2013-000034-0364/12	ES-2013-000014-0392/12
ES-2013-000162-0573/12	ES-2013-000037-0406/12	ES-2013-000012-0395/12
ES-2013-000164-0583/12	ES-2013-000036-0405/12	ES-2013-000030-0388/12
ES-2013-000158-0516/12	ES-2013-000015-0449/12	ES-2013-000031-0386/12
ES-2013-000171-0517/12	ES-2013-000016-0443/12	ES-2013-000032-0385/12
ES-2013-000218-0021/13	ES-2013-000040-0409/12	ES-2013-000027-0391/12
ES-2013-000291-0036/13	ES-2013-000041-0410/12	ES-2013-000028-0390/12
ES-2013-000290-0039/13	ES-2013-000039-0408/12	ES-2013-000029-0389/12
ES-2013-000289-0038/13	ES-2013-000021-0440/12	ES-2013-000033-0384/12
ES-2013-000288-0044/13	ES-2013-000017-0442/12	ES-2012-000716-0363/12
ES-2013-000215-0021/13	ES-2013-000018-0393/12	ES-2012-000717-0366/12
ES-2013-000216-0021/13	ES-2013-000019-0438/12	ES-2012-000718-0367/12
ES-2013-000214-0021/13	ES-2013-000020-0439/12	ES-2012-000714-0361/12
ES-2013-000217-0021/13	ES-2013-000042-0411/12	ES-2012-000715-0362/12
ES-2013-000186-0520/12	ES-2013-000043-0422/12	ES-2012-000719-0368/12
ES-2009-000301-0228/09	ES-2014-000024-0374/13	ES-2013-000179-0505/12
ES-2009-000304-0231/09	ES-2014-000018-0399/13	ES-2013-000182-0510/12
ES-2013-000242-0049/13	ES-2014-000016-0526/13	ES-2013-000181-0507/12
ES-2013-000237-0054/13	ES-2014-000199-0398/13	ES-2013-000180-0514/12
ES-2013-000238-0051/13	ES-2014-000200-0398/13	ES-2013-000175-0504/12
ES-2013-000239-0050/13	ES-2014-000256-0056/14	ES-2013-000174-0511/12
ES-2013-000241-0043/13	ES-2014-000257-0056/14	ES-2013-000170-0577/12
ES-2013-000243-0045/13	ES-2014-000258-0056/14	ES-2013-000178-0419/12
ES-2013-000244-0040/13	ES-2014-000255-0055/14	ES-2013-000176-0508/12
ES-2013-000250-0055/13	ES-2009-000299-0226/09	ES-2013-000177-0419/12
ES-2013-000245-0056/13	ES-2009-000311-0221/09	
ES-2013-000246-0037/13	ES-2009-000312-0222/09	
ES-2013-000247-0034/13	ES-2009-000296-0223/09	
ES-2011-000578-0291/11	ES-2009-000297-0224/09	
ES-2012-000720-0369/12	ES-2009-000308-0218/09	
ES-2012-000721-0370/12	ES-2009-000310-0220/09	
ES-2012-000722-0371/12	ES-2009-000298-0225/09	
ES-2012-000724-0373/12	ES-2009-000302-0229/09	
ES-2012-000723-0372/12	ES-2009-000307-0234/09	
ES-2013-000263-0042/13	ES-2009-000305-0232/09	
ES-2013-000264-0046/13	ES-2009-000303-0230/09	
ES-2013-000265-0048/13	ES-2009-000300-0227/09	
ES-2012-000725-0377/12	ES-2009-000309-0219/09	
ES-2014-000017-0526/13	ES-2009-000306-0233/09	
ES-2014-000027-0400/13		

Pues bien, las conclusiones a las que este Tribunal Económico-Administrativo Central ha llegado son las siguientes:

Ø Las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7020.00.80.00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio y perfiles o escuadras de aluminio en alguno de sus lados.

Ø Las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7610.90.90.00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio o acrílico y perfiles de aluminio todos sus lados.

Es decir, en las segundas, subpartida 7610.90.90.00, se puede apreciar una estructura fija de aluminio en la cual se insertan las pantallas, que no tienen por qué ser de vidrio necesariamente, aunque la mayoría lo son. Esto implica que las pantallas se hallan bordeadas por los perfiles de aluminio en todo su perímetro, conformando una única estructura. Así, cuando hay puertas, son en su mayoría correderas, siguiendo los carriles dispuestos en los perfiles de aluminio tanto en la parte inferior como superior. En algún caso aislado la pantalla puede abatirse, pero siempre sobre la base de la estructura de aluminio que la sustenta en todos sus lados. En cambio, en las clasificadas en la subpartida 7020.00.80.00 los perfiles de aluminio sólo se encuentran en alguno de los lados, no en todo el perímetro, o bien, el aluminio se reduce a meras escuadras.

En consecuencia, en el acuerdo de regularización la Inspección se ha ajustado al criterio anterior, por lo que no se puede aceptar la alegación de la entidad reclamante en cuanto a que la afirmación contenida en el acuerdo de que “se infiere que la estructura de aluminio tiene carácter relevante determinando su clasificación en la subpartida 7610.90.90.00, cuando la mampara va sujeta de forma permanente en sus dos laterales y en la base de la bañera o del plato de ducha” es voluntarista, arbitraria y manifiestamente contraria a lo que se aprecia en todas las IAV aportadas. No es así. Las IAV aportadas por la entidad reclamante siguen exactamente el mismo criterio, esto es, los productos se clasifican en la partida 7020.00.80.00 porque se trata de mamparas de vidrio en las que los perfiles de aluminio no rodean su perímetro entero, sino que sólo hay perfil en alguno o algunos de los lados, pero no en todos. En los casos de puertas correderas, hay tres perfiles de aluminio, de manera que las puertas se deslizan suspendidas del perfil superior, pero no existe un perfil inferior que es el que implicaría el cambio de partida.

Por tanto, hay que concluir que este Tribunal Central considera correcta la clasificación realizada en el acuerdo de liquidación impugnado, pues en las IAV analizadas se atiende a la estructura en la que van insertadas las pantallas y no a la función de la misma, como pretende la entidad interesada.

Alega la entidad reclamante que la Inspección no aporta las IAV emitidas por España ni identifica las de los países distintos de España, por lo que no queda probado este extremo. Como la propia reclamante recoge en sus alegaciones, las IAV son públicas, de modo que no existe obligación por parte de la Administración de incorporar al expediente tales documentos, sino que basta con su identificación, lo cual se ha cumplido en lo que respecta a las IAV emitidas por España. En relación con la de países distintos de España, es cierto que no se hallan identificadas, pero tampoco han resultado imprescindibles para llegar a la conclusión recogida en el acuerdo de liquidación, pues las IAV emitidas por España resultaban suficientemente esclarecedoras para adoptar el criterio que se ha aplicado en la regularización”.

Asimismo, con posterioridad, en fecha 2 de noviembre de 2015, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, de la Audiencia Nacional (recurso contencioso-administrativo 387/2014), dictó sentencia desestimatoria firme en la que confirmaba la referida resolución de este TEAC. A este respecto, su fundamento sexto dispone lo siguiente:

“SEXTO

Como ya se ha expuesto anteriormente, la Administración tras el examen de los DUAs procedió a la calificación del producto, distinguiendo que la mercancía importada descrita en las declaraciones de importación como mamparas o paneles de vidrio explicando sus marcas, y así nos encontramos con aquel producto donde la Administración considera relevante la estructura de aluminio y por ello la NC que corresponde es la 7610 mientras que la empresa recurrente considera que deben incluirse en la subpartida 7020.00.80.

El criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías 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.

Las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías está determinada, en primer lugar, por los textos de las partidas y de las notas de secciones o de capítulos, y se considera que la redacción de los títulos de las secciones o capítulos sólo tiene un valor indicativo.

Las Notas Explicativas, tanto de la Nomenclatura Combinada (NC, elaboradas por la Comisión Europea) como del Sistema Armonizado (SA, elaboradas por la OMA) contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras.

Las notas que preceden a los capítulos del Arancel Aduanero Común, al igual que las notas explicativas del SA, constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación.

El tenor de las notas explicativas de la NC, las cuales no sustituyen a las del SA, sino que deben considerarse complementarias a éstas y consultarse conjuntamente con ellas, debe, por lo tanto, ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance.

La partida 7610 aluminio y manufacturas se refiere a:

"El 7610

Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y sus partes, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, barandillas), de aluminio (excepto las construcciones prefabricadas de la partida 9406); chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de aluminio, preparados para la construcción (TN701) (TN702)

Y la que pretende la actora 7020 a manufacturas de vidrio.

Al examinarse las actuaciones, y en especial el acuerdo liquidatorio en cuya página tres al final menciona expresamente la mercancía que se considera incluida en la partida 7610, la propia Administración distingue si es o no relevante en el producto la estructura de aluminio. Y es determinante en aquellos casos (Pekín (pag.1/10), Europa, Prima, Mezzo, Optima, Purity, Creta, Cassis, Cuadra, Medea, New Zamora (modelos pag. 4/10 a 8/10 excepto modelo Premium) que se mencionan, y por ello es de aplicación la subpartida 7610.90.90.00 porque las pantallas están bordeadas de aluminio en todo su perímetro, constituyendo una estructura fija, y esta estructura fija tiene un carácter relevante y esencial en cuanto que es lo que sujeta de forma permanente el vidrio y la mampara va sujeta en sus dos laterales y en la base de la bañera o plato de ducha. En definitiva, son mamparas de ducha con una estructura de aluminio que les rodea a las placas de vidrio. Y así incluso se destaca en alguna IAV: IMAGEN 1

Por lo expuesto, se rechaza en este punto el presente recurso contencioso administrativo."

Siguiendo el criterio expuesto por este TEAC en su resolución y por la referida sentencia firme de la Audiencia Nacional que la confirma, deben desestimarse las alegaciones formuladas en la presente reclamación y confirmarse el acuerdo de liquidación 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.

Por lo que respecta a la base imponible, el artículo 83.Uno de la LIVA, 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.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad".

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 incurre 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 a 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.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLAS PARCIALMENTE, conforme a lo dispuesto en el fundamento de derecho quinto de la presente resolución.

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