

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084251

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1930/2018

SUMARIO:

Deuda aduanera. Clasificación arancelaria de las mercancías. *Valor probatorio de una información vinculante emitida a favor de un tercero.* En el caso analizado, en la Información Arancelaria Vinculante -en adelante IAV-, aportada por la interesada se indicaba como posición arancelaria adecuada para un producto idéntico al que ahora se clasifica una determinada posición estadística. La citada IAV, fue expedida por las autoridades aduaneras alemanas, a favor de otra entidad, siendo objeto de aquella un producto similar al caso que nos ocupa.

En relación con esta cuestión se ha de tener en cuenta que a pesar de que las IAV solamente pueden ser invocadas ante las autoridades aduaneras por el titular de las mismas, la existencia de una IAV emitida por un estado miembro a favor de un tercero, o incluso una entidad del mismo grupo empresarial, debe ser tenida en cuenta como prueba, a la hora de resolver sobre la posición estadística en la que se ha de clasificar un producto determinado.

No obstante, dicho medio prueba carece de valor, pues las autoridades aduaneras alemanas, a instancia de la Administración española, invalidaron la IAV DE 4477/13-1 al quedar acreditado que la clasificación que se proponía en la misma no se ajustaba a la normativa aplicable referida anteriormente.

En definitiva, y por lo expuesto se considera que la mercancía en cuestión debió aforarse en la subpartida de la Nomenclatura Combinada 6115.21.00, por lo que procede desestimar las pretensiones de la interesada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo (Nomenclatura arancelaria y estadística y arancel aduanero común), arts. 1, 9, 12 y Anexo I.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

Acuerdo de liquidación de fecha 28 de febrero de 2018, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Acuerdo de liquidación de fecha 28 de febrero de 2018, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicio 2015.

Acuerdo de liquidación de fecha 28 de febrero de 2018, por el concepto de IVA acta de inspección, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Acuerdo de liquidación de fecha 28 de febrero de 2018, por el concepto de IVA acta de inspección, ejercicio 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 07/04/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 23/03/2018 contra los acuerdos indicados anteriormente.

Segundo.

Tras el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación por el órgano administrativo de referencia, fueron incoadas a la reclamante, en fecha 13 de diciembre de 2017, las siguientes actas en disconformidad:

Acta A02-...65 por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2014, 2015 y 2016, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 60.453,21 euros.
Intereses de demora: 3.375,50 euros.
Total deuda a ingresar: 63.828,71 euros.

Acta A02-...64 por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicio 2015, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 159.252,45 euros.
Intereses de demora: 9.231,71 euros.
Total deuda a ingresar: 168.484,16 euros.

Acta A02-...74 por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicios 2014, 2015 y 2016, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 12.695,17 euros.
Total deuda a ingresar: 12.695,17 euros.

Acta A02-...82 por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2015, en la que se proponía la liquidación siguiente::

Cuota: 33.443,02 euros.
Total deuda a ingresar: 33.443,02 euros.

Tercero.

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprenden como motivo de regularización, la clasificación arancelaria de las mercancías, éstas se debían declarar en el Código TARIC 6115.21.00.00, "Calzas, panty-medias, leotardos y medias de compresión progresiva (por ejemplo medias para varices) ", con tipos arancelarios del 12%, lo que motivó un incremento de la cuota de 60.453,21 euros en 2014, 2015 y 2016, así como, de 159.252,45 euros en 2015.

Cuarto.

Tras la presentación de alegaciones en el trámite abierto con la notificación de la propuesta, en fecha 28 de febrero de 2018 son dictados los acuerdos de liquidación impugnados, en los que se confirmaban en todos sus puntos las propuestas inspectoras.

Quinto.

Disconforme con los acuerdos anteriores, el interesado interpuso la reclamación económico-administrativa objeto de estudio frente a los acuerdos de liquidación "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2014, 2015 y 2016, así como, IVA 2014,2015 y 2016.

Sexto.

Puestos de manifiesto los expedientes a la interesada, otorgando plazo a los efectos de que formulara alegaciones, esta presentó escritos en los que manifiesta, en síntesis, lo argumentado frente a la propuesta liquidatoria incorporada al acta:

En relación a la clasificación arancelaria, los productos objeto de controversia son una prenda, denominada "leggings" de tejido de poliamida y elastano que incorporan sustancias para el cuidado de la piel, que deben incluirse en el Código TARIC 3304.99.00.00 "Demás preparaciones de belleza, maquillaje y para el cuidado de la piel (excepto los medicamentos) incluidas las preparaciones antisolares y las bronceadoras; preparaciones para manicuras o pedicuras".

Existencia de una Información Arancelaria Vinculante (IAV), respecto de ..., que reconoce la correcta clasificación de dichas prendas en la partida declarada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos dictados por la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona, citados en el encabezamiento son ajustados a Derecho.

Tercero.

La cuestión controvertida en el presente supuesto es la clasificación arancelaria de los productos importados por la entidad.

Sostiene la interesada que los productos importados deben incluirse en la posición arancelaria 3304.99.00.00, "Demás preparaciones de belleza, maquillaje y para el cuidado de la piel (excepto los medicamentos) incluidas las preparaciones antisolares y las bronceadoras; preparaciones para manicuras o pedicuras ", por tratarse de una prenda, denominada "leggings" de tejido de poliamida y elastano que incorporan sustancias para el cuidado de la piel.

Frente a ello la Administración estima que las mercancías deben aforarse en la posición arancelaria 6115.21.00.00, pues se trata de una prenda de vestir de color negro, de las denominadas leggings, constituida por un tejido de punto de fibras sintéticas de poliamida y elastano.

Dicha mercancía llevan incorporadas los siguientes ingredientes cosméticos: triglicérido caprílico/cáprico , aceite de glicina soja, aceite de almendra, extracto de aloe vera y ubiquinona (Coenzima Q10 micro-encapsulado), siendo el contenido total de dichos ingredientes menor del 2% del peso total de la muestra.

Indicando el importador que la mercancía se comercializa para reafirmar la piel y remodelar la zona del vientre, muslos y glúteos.

Cuarto.

Para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía objeto de controversia habrá que estar a lo dispuesto en Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, y sus posteriores modificaciones, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. El artículo 12 del Reglamento n.º 2658/87 dispone que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la NC y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

El artículo 1 del citado Reglamento dispone lo siguiente:

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

2. La nomenclatura combinada incluirá:

- a) la nomenclatura del sistema armonizado;
- b) las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas «subpartidas NC» cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;
- c) las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.

3. La nomenclatura combinada figura en el anexo I. En dicho anexo se determinan los tipos de derechos del arancel aduanero común, las unidades suplementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios".

El "Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías" (en lo sucesivo, «SA») elaborado por la OMA e instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983 y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1), está constituido por:

- a. Reglas Generales Interpretativas.
- b. 21 Secciones con sus notas legales.
- c. 96 capítulos con sus notas legales.

Se trata de un sistema estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral), se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva, y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. La codificación está compuesta por los siguientes caracteres:

Los dos primeros dígitos se corresponden con el número del "Capítulo" en que se encuentra clasificada la mercancía de que se trate. Los dos siguientes dígitos, es decir el tercero y cuarto, se corresponde con la "Partida". Dentro de cada partida, se subdivide en otros dos dígitos, el quinto y sexto y esta subdivisión se denomina "subpartida del Sistema Armonizado".

El SA se complementa, por los denominados textos auxiliares, de entre los cuales, podemos destacar como importantes para la correcta clasificación de las mercancías:

* Las Notas Explicativas (NESA): publicadas y actualizadas por la Organización Mundial de Aduanas. Constituyen la interpretación oficial del Sistema y no forman parte del convenio. Son unos textos que proporcionan indicaciones sobre el alcance de cada una de las secciones, capítulos y partidas recogidas en el SA, así como una serie de los principales artículos comprendidos en cada uno de ellos y de los excluidos, acompañada de descripciones técnicas e indicaciones prácticas que permiten identificarlas. Contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (véase las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Olicom , apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C- 403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

* Los criterios de clasificación: Se trata de cuestiones concretas planteadas por las Administraciones de países signatarios del convenio para que se determine su clasificación arancelaria. En el seno del Comité del SA se discuten y, generalmente, se aprueba su clasificación.

Por su parte, la Nomenclatura Combinada (NC), que se recoge en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, se basa en el "Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías", elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Así, la Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias. Dicho Convenio fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987.

Del acuerdo con el artículo 9 del citado Reglamento (CEE) 2658/87, la Comisión adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada y de los tipos de los derechos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo o por la Comisión. Este reglamento se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, a más tardar el 31 de octubre y será aplicable a partir del 1 de enero del año siguiente.

La modificación del anexo I del Reglamento nº 2658/87 que afecta a los hechos de la presente reclamación, fue efectuada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 927/2012 de la Comisión, de 9 de octubre de 2012 , para el ejercicio 2014, el Reglamento de Ejecución (UE) n ° 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014, para el ejercicio 2015 y el Reglamento de Ejecución (UE) n ° 1754/2015 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, para el ejercicio 2016.

Además de la NC, también se complementa con textos auxiliares que recogen los criterios de interpretación del SA y de la propia NC en el ámbito de la UE. Son criterios interpretativos sobre el alcance de las partidas y

subpartidas, y se aplican por los estados miembros, incluso por los mismos tribunales. Equivalen a las Notas explicativas y a los Criterios del SA:

* Las Notas explicativas de la NC (NENC) son aprobadas por la Comisión a propuesta de los distintos comités y se publican en el DOUE, serie C. Tienen por objeto interpretar el alcance de los textos de las Secciones, partidas y subpartidas, y a la vez, determinar las condiciones que deben reunir ciertas mercancías para incluirlas en un código determinado. Aunque no tienen valor jurídico, todos los estados miembros están obligados a su aplicación en aras de una clasificación uniforme en toda la UE. El Reglamento (CEE) n.º. 2658/87 establece que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea pueden remitirse a las notas explicativas del sistema armonizado debiendo ser consideradas complementarias y utilizadas conjuntamente con ellas.

* Los criterios de clasificación:

Finalmente, debe hacerse referencia a los reglamentos de clasificación arancelaria que, al igual que las notas explicativas, son aprobados por la Comisión a propuesta de los distintos comités, y se publican en el DOUE, serie L. Se trata de disposiciones que recogen la clasificación de un artículo concreto, y su origen se debe a la divergencia entre estados miembros en la clasificación arancelaria o a una sentencia errónea de un tribunal nacional. Dado su carácter de norma jurídica, tienen valor probatorio, aunque restringido al artículo a que se refiere la clasificación, no obstante, es un instrumento de interpretación que se utiliza en la clasificación de artículos similares.

A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, pese a no tener carácter vinculante, las Notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la Organización Mundial de Aduanas constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véase, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 27; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486/06, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Como consideración previa al examen de la clasificación concreta de los productos es importante significar que el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento mencionado, contiene en sus Reglas Generales interpretativas (en adelante RGI) los principios y fundamentos para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria, aprobada por el Convenio Internacional "sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías", de 14 de junio de 1983.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), 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.

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

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

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

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."

La regla primera del mismo establece cómo debe utilizarse la nomenclatura para la clasificación de las mercancías, tal y como aparecen descritas en los textos legales, señalando que "Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo 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 demás reglas generales.

La regla sexta, por su parte, establece que "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y de las notas de subpartida (...). A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario".

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas (4 dígitos) y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudir a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías se determina por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, entendiéndose que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo (vid. sentencia de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 25), de tal forma que el resto de las reglas sólo se aplican si son necesarias y nunca pueden ser contrarias a las directrices que marca la RGI primera.

A este respecto, las notas que preceden a los capítulos de la NC, al igual que, por otra parte, las notas explicativas del SA, constituyen, en efecto, medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias de 19 de mayo de 1994, Siemens Nixdorf, C-11/93, Rec. p. I-1945, apartado 12; de 18 de diciembre de 1997, Techex, C-382/95, Rec. p. I-7363, apartado 12; de 19 de octubre de 2000, Peacock, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 10, y Olicom, antes citada, apartado 17).

Por lo tanto, el tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance (véanse, en particular, las sentencias de 9 de febrero de 1999, ROSE Elektrotechnik, C-280/97, Rec. p. I-689, apartado 23; de 26 de septiembre de 2000, Eru Portuguesa, C-42/99, Rec. p. I-7691, apartado 20, y de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 48).

Finalmente, es preciso recordar una jurisprudencia reiterada 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 jurisprudencia citada, de 11 de diciembre de 2008, Kip Europe y otros, C-362/07, Rec. p. I-0000, apartado 26, y de 19 de febrero de 2009, Kamino International Logistics, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Además, el destino del producto puede constituir un criterio objeto de clasificación siempre que sea inherente a dicho producto y que la inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (entre otras, sentencia de 1 de junio de 1995, Thyssen Haniel Logistic, C-459/93; sentencia de 15 de febrero de 2007, RIMA, C- 183/06; y sentencia de 12 de julio de 2011, TNT, C-291/11).

También ha de tenerse en cuenta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, para clasificar un producto, es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor (véase, en ese sentido, las sentencias de 14 de abril de 2011, British Sky Broadcasting Groupy Pace, C-288/09 y C- 289/09, EU:C:2011:248, apartado 77)

La forma en que se comercializa y presenta al público es relevante (véase, en ese sentido, las sentencias Tribunal de Primera Instancia de 30 de septiembre de 2003, Sony Computer, T-242/01; de 9 de octubre de 2014, Douane Advies Bureau Rietveld, C- 541/13, apartado 22).

Quinto.

Sentado lo anterior la cuestión que se ha de abordar es si la mercancía importada por la interesada durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016 debe clasificarse en la posición 3304.99.00.00 como sostiene la reclamante o en la 6115.21.00.00 como mantiene la Administración. Debe aclararse que el contenido del Reglamento de Ejecución (UE) n° 927/2012 de la Comisión, de 9 de octubre de 2012, para el ejercicio 2014, el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014, para el ejercicio 2015 y el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1754/2015 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, para el ejercicio 2016, no difiere en relación con la clasificación arancelaria de los productos objeto de la presenta reclamación.

De acuerdo con la nomenclatura combinada, la partida 3304, declarada por la reclamante comprenderá los siguientes productos:

33.04 PREPARACIONES DE BELLEZA, MAQUILLAJE Y PARA EL CUIDADO DE LA PIEL, EXCEPTO LOS MEDICAMENTOS, INCLUIDAS LAS PREPARACIONES ANTISOLARES Y LAS BRONCEADORAS; PREPARACIONES PARA MANICURAS O PEDICUROS.

3304.10 - Preparaciones para el maquillaje de los labios.

3304.20 - Preparaciones para el maquillaje de los ojos.

3304.30 - Preparaciones para manicuras o pedicuros.

- Las demás:

3304.91 - - Polvos, incluidos los compactos.

3304.99 - - Las demás.

En la Nota 4 del capítulo 33 se establece:

En la partida 3304, se consideran «preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética», entre otros, los siguientes productos: las bolsitas con partes de plantas aromáticas; las preparaciones odoríferas que actúan por combustión; los papeles perfumados y los papeles impregnados o recubiertos de cosméticos; las disoluciones para lentes de contacto o para ojos artificiales; la guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de perfume o de cosméticos; las preparaciones de tocador para animales".

De acuerdo con las notas explicativas del Sistema armonizado la partida 3304 comprende:

1) Los lápices de labios y demás productos de maquillaje para los labios.

2) Las sombras para los párpados, los lápices para las cejas y demás productos de maquillaje para los ojos.

3) Los demás productos de belleza o de maquillaje preparados y las preparaciones para el cuidado de la piel, excepto los medicamentos, tales como, el maquillaje base, los llamados polvos de arroz, incluso compactos, los polvos para bebés (incluido el polvo de talco sin mezclar ni perfumar acondicionado para la venta al por menor), otros polvos y maquillajes, la leche de belleza o leche de tocador, las lociones tónicas o lociones corporales; la vaselina acondicionada para la venta al por menor para el cuidado de la piel; los geles inyectables subcutáneos para eliminar las arrugas y dar volumen a los labios (incluidos los que contienen ácido hialurónico); las cremas de belleza, "cold creams", y cremas nutritivas (incluidas las que contienen jalea real de abejas); las cremas protectoras destinadas a prevenir las irritaciones de la piel; las preparaciones para el tratamiento del acné (excepto el jabón de la partida 34.01) que son principalmente para limpiar la piel y no contienen ingredientes activos en cantidad suficiente para considerar que tienen una actividad esencialmente terapéutica o profiláctica sobre el acné; el vinagre de tocador, que es una mezcla de vinagre o ácido acético con alcohol perfumado.

Este grupo comprende también las preparaciones antisolares y las preparaciones bronceadoras.

Finalmente, las Notas explicativas de la Nomenclatura Combinada (2015/C 076/01), señalan que la subpartida 3304 99 00 comprende " ... productos para el cuidado de la piel (excepto los medicamentos) presentados en guatas, fieltros y telas sin tejer, tales como cremas hidratantes, tónicos y limpiadoras. No obstante, si las guatas, fieltros y telas sin tejer están impregnados, recubiertos o revestidos con productos que confieren las características esenciales de perfumes, cosméticos, jabones o detergentes, quedan excluidos de esta partida (partidas 3307 y 3401, respectivamente)."

Por su parte, de acuerdo con la nomenclatura combinada, la partida 6115, considerada por la Administración, comprenderá los siguientes productos:

6115 Calzas, panty-medias, leotardos, medias, calcetines y demás artículos de calcetería, incluso de compresión progresiva (por ejemplo, medias para varices), de punto:

6115 10 - Calzas, panty-medias, leotardos y medias de compresión progresiva (por ejemplo, medias para varices):

6115 10 10 - - De fibras sintéticas

6115 10 90 - - Las demás

- Las demás calzas, panty-medias y leotardos:

6115 21 00 - - De fibras sintéticas, de título inferior a 67 decitex por hilo sencillo

6115 22 00 - - De fibras sintéticas, de título superior o igual a 67 decitex por hilo sencillo

6115 29 00 - - De las demás materias textiles

Como se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de un producto debe buscarse en sus características y propiedades objetivas. La forma en que se comercializa y presenta al público es relevante (véase, en ese sentido, las sentencias Tribunal de Primera Instancia de 30 de septiembre de 2003, Sony Computer, T-242/01; de 9 de octubre de 2014, Douane Advies Bureau Rietveld, C- 541/13, apartado 22).

De acuerdo con la documentación incluida en el expediente, el producto se presenta para su venta al público en envases individuales de cartón, en el que figura la siguiente descripción del producto: Leggings . Reafirmante & Remodelador. Los leggings remodelan al instante, reafirman vientre, glúteos y piernas. En la imagen del producto se indica la zona en que el leggings lleva impregnado los ingredientes cosméticos (Q10). El producto está disponible en dos tallas.

En cuanto a su forma de actuar, en el envase se señala " Cuando llevas estos cómodos leggings, su tejido de elastano actúa remodelando tu figura ahí donde es necesario y mientras tu te mueves con total libertad. Las cápsulas de Q10 integradas en el tejido de los leggings se liberan con tu movimiento. Gracias a su tecnología de suave compresión, estos leggings trabajan eficazmente para logran una piel más firme mientras te mueves."

También ha de tenerse en cuenta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, para clasificar un producto, es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor (véase, en ese sentido, las sentencias de 14 de abril de 2011, British Sky Broadcasting Groupy Pace, C-288/09 y C- 289/09, EU:C:2011:248, apartado 77).

De la descripción del producto contenida en el envase, el carácter principal al producto lo confiere el "leggin" y no las cápsulas Q 10 integradas en el producto.

Respecto a la clasificación de " productos mezclados o de los artículos compuestos", tal y como señala la RGI 2ª, se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3 que señala:

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.

En este caso, no cabe la aplicación de la regla 3a) puesto que las partidas objeto de controversia (3304 y 6115) se refieren, cada una, a una parte de de los articulo. Por tanto por aplicación de la regla 3b) el producto se debe clasificar según el articulo que le confiera el carácter esencial: el leggin.

Por otro lado, debe hacerse constar que de acuerdo con la descripción del producto, este no podría se clasificado en la partida 3304 como propone el reclamante por cuanto de acuerdo con las Notas explicativas de la Nomenclatura Combinada (2015/C 076/01), la subpartida 3304 99 00 comprende " ... productos para el cuidado de la piel (excepto los medicamentos) presentados en guatas, fieltros y telas sin tejer, tales como cremas hidratantes, tónicos y limpiadoras. No obstante, si las guatas, fieltros y telas sin tejer están impregnados, recubiertos o revestidos con productos que confieren las características esenciales de perfumes, cosméticos, jabones o detergentes, quedan excluidos de esta partida (partidas 3307 y 3401, respectivamente).

En nuestro caso, los leggins no pueden ser considerados " guatas, fieltros y telas sin tejer", y aun en el caso de que fueran considerados así, éstos no podrían clasificarse en la partida 3304 porque al estar simplemente " impregnados, recubiertos o revestidos" con productos Q10, quedan expresamente excluidos de esta partida.

Finalmente señalar que para la clasificación de mercancía idéntica a la mercancía importada por la reclamante en los años 2014, 2015 y 2016 y objeto de la presente reclamación, solicitó ésta un segundo análisis (boletín de análisis nº2015/007754) , dictaminando el Laboratorio Central de Aduanas que :

«Se trata de una prenda de vestir de color negro, de las denominadas leggins, destinada a cubrir la parte inferior del cuerpo desde la cintura hasta los tobillos. Está constituida por un tejido de punto de fibras sintéticas de poliamida y elastano.

De acuerdo con la información proporcionada por el interesado estas prendas llevan incorporados los siguientes ingredientes cosméticos:

Triglicérido caprílico/cáprico : 50 75%
Aceite de glicina soja : 10 - 25%
Aceite de almendra : 10 - 25%
Extracto de aloe vera : 1 5%
Ubiquinona (Coenzima Q10 micro-encapsulado) < 0.1%

El importador también indica que el producto se comercializa para reafirmar la piel y remodelar la zona del vientre, muslos y glúteos.

Los resultados de los análisis realizados en este laboratorio son compatibles con la composición de los ingredientes incorporados que indica el importador, siendo el contenido total de los ingredientes menor del 2% del peso total de la muestra.»

Una vez determinado que la mercancía debe clasificarse como un "leggin" se debe determinar cual es la clasificación arancelaria del este producto.

De acuerdo con el informe de la Subdirección General Químico Tecnológica del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, de 1 de abril de 2016 que una vez descartada la clasificación del producto en el capítulo 33, señala :

De la información obrante en el expediente resulta que el producto objeto de clasificación no puede considerarse una preparación de cosmética conforme al artículo 4 del capítulo 33, puesto que, solo se consideran dentro de esa categoría: los papeles impregnados o recubiertos de cosméticos y la guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de cosméticos.

La prenda de vestir confeccionada con tejido de punto no puede considerarse encuadrada dentro de las categorías citadas en el párrafo anterior.

(...)

El hecho de que una prenda de vestir del cap. 61 incorpore una sustancia, no modifica su calificación como tal confección.

Otra cuestión es qué tipo de confección identifica al producto analizado.

Al tratarse de una prenda lo suficientemente fina como para transparentar, con costuras similares a las medias, tanto en los laterales como en la entre pierna, debemos concluir que no se trata de una prenda que pueda usarse a modo pantalón («leggings»).

Por tanto, el producto descrito en el dictamen debe clasificarse en el cap. 61, código 6115 21 ó 22, dependiendo de su título en decitex, correspondiente a leotardos de punto, aplicando las reglas generales 1 y 6 y Nota 7 de la Sección XI."

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que la mercancía importada debe aforarse en la partida 6115 "Calzas, panty-medias, leotardos, medias, calcetines y demás artículos de calcetería, incluso de compresión progresiva (por ejemplo, medias para varices), por aplicación de las RGI 1 y 3b por tratarse de un producto que consta de dos materiales (preparación de belleza y prenda de vestir), confiriendo el carácter esencial la "prenda de vestir".

A nivel de subpartida de la Nomenclatura combinada, por aplicación de la RGI 6, debe clasificarse el código 6115.21.00 referido a las "Demás calzas, panty-medias, leotardos y medias de compresión progresiva, de fibras sintéticas, de título inferior a 67decitex por hilo sencillo", ya que se trata, de conformidad con la información facilitada por la reclamante, de un tejido confeccionado con fibras de poliamida 87% y elastano 13% (fibras sintéticas). Debiendo añadir que se considera, de conformidad con la información que obra en el expediente, que la mayor parte de la prenda está confeccionada con hilos sencillos de título inferior a 67 decitex.

No obstante, aún, si se hubiese llegado a la conclusión de que la mayor parte de la prenda hubiese sido confeccionada con hilos sencillos de título superior o igual a 67 decitex, la única consecuencia habría sido considerar a las mercancías como clasificables en la subpartida de la Nomenclatura combinada 6115.22.00, a la que le resulta aplicable el mismo tipo de derecho arancelario que el de la subpartida propuesta.

Por lo que se desestima lo alegado al respecto por la reclamante.

Sexto.

Finalmente alega la reclamante que se ha de tener en cuenta lo señalado en la Información Arancelaria Vinculante (en adelante IAV), ..., respecto de la misma mercancía, en la que se indicaba como posición arancelaria adecuada para un producto similar al que ahora se clasifica, la posición estadística 3304.99.00

La citada IAV, con número DE 4477/13-1, fue expedida por las autoridades aduaneras alemanas, con fecha de inicio de validez 23 de abril de 2013, a favor de ..., siendo objeto de aquella un producto similar al caso que nos ocupa

Señalaba la citada IAV, lo siguiente:

Preparación para el cuidado de la piel, calzoncillos con Q10.

Los productos presentados son calzoncillos que remodelan la figura, a los que se incorpora un producto de cuidado tensor de la piel con Q10. El ingrediente activo se aplica sobre la piel usando la ropa interior. Los productos están hechos para la venta al por menor.

El producto está clasificado como preparado para el cuidado de la piel en la partida 3304 de la nomenclatura combinada.

Como ya ha señalado este Tribunal en su resolución 00/01619/2018/00/00 de 21 de mayo 2021, se ha de tener en cuenta que a pesar de que las IAV solamente pueden ser invocadas ante las autoridades aduaneras por el titular de las mismas, la existencia de una IAV emitida por un estado miembro a favor de un tercero, ..., debe ser tenida en cuenta como prueba, a la hora de resolver sobre la posición estadística en la que se ha de clasificar un producto determinado.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado el TJUE en sentencia Sony Supply Chain Solutions (Europe), de 7 de abril de 2011, asunto C-153/10, señalando lo siguiente:

"40. Con arreglo al artículo 12, apartado 2, del Código aduanero y al artículo 11 del Reglamento de aplicación, una IAV sólo resulta vinculante para las autoridades aduaneras cuando la invoca su titular o el representante de éste. Fuera de este supuesto, la autoridad ante quien se ha interpuesto un recurso con arreglo al artículo 243, apartado 2, del Código aduanero y ante la que se ha presentado una IAV, no puede conferir a dicha IAV los efectos jurídicos que le corresponden.

41. No obstante, una persona distinta del titular puede invocar una IAV como prueba. En efecto, a falta de normas de la Unión que regulen el concepto de prueba, en principio, son admisibles todos los medios de prueba que en procedimientos análogos al establecido en el artículo 243 del Código aduanero admitan los Derechos procesales de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de marzo de 2000, MetTrans y Sagpol, C-310/98 y C-406/98, Rec. p. -1797, apartado 29).

42. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que la circunstancia de que las autoridades aduaneras de otro Estado miembro hayan expedido a un tercero en el litigio de que conoce un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de recurso judicial de Derecho interno una IAV, respecto a una mercancía determinada, que parezca reflejar una interpretación de las partidas de la NC distinta de la que dicho órgano jurisdiccional considera que debe aplicar a un producto similar controvertido en ese litigio, debe, sin duda alguna, incitar a dicho órgano jurisdiccional a extremar la atención en su apreciación de la posible inexistencia de toda duda

razonable en cuanto a la correcta aplicación de la NC (véase la sentencia Intermodal Transports, antes citada, apartado 34).

43. De esta jurisprudencia resulta que un órgano jurisdiccional que conoce de un litigio relativo a la clasificación aduanera de una mercancía y al consiguiente pago de los derechos de aduana puede tomar en consideración como prueba una IAV emitida a favor de un tercero.

44. A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión planteada que los artículos 12, apartados 2 y 5, y 217, apartado 1, del Código aduanero, así como el artículo 11 del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 243 del Código aduanero, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un procedimiento relativo a la recaudación de derechos de aduana, una parte interesada puede oponerse a dicha recaudación presentando, como prueba, una IAV emitida para las mismas mercancías en otro Estado miembro sin que dicha IAV pueda producir los efectos jurídicos que le corresponden. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si las normas procesales pertinentes del Estado miembro de que se trata contemplan la posibilidad de aportar tales medios de prueba."

Criterio este que ha sido reiterado con posterioridad en la sentencia Amoena, dictada por el mismo Tribunal en fecha 19 de diciembre de 2019, asunto C-677/18 (vid. apartado 60).

En estos mismos términos se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia nacional en su reciente sentencia de 11 de mayo 2021, en el el recurso contencioso administrativo núm. 1216/2018.

No obstante, dicho medio prueba carece de valor, pues las autoridades aduaneras alemanas, a instancia de la Administración española, invalidaron la IAV DE 4477/13-1 al quedar acreditado que la clasificación que se proponía en la misma no se ajustaba a la normativa aplicable referida anteriormente.

En definitiva, y por lo expuesto se considera que la mercancía en cuestión debió aforarse en la subpartida de la Nomenclatura Combinada 6115.21.00, por lo que procede desestimar las pretensiones de la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.