

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087545

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 8993/2021

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada.

Es por todos conocido que los recursos extraordinarios en unificación de criterio no son admisibles si ya hay doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) o si los criterios pretendidos por el Director recurrente no son los utilizados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en su resolución. En el caso que nos ocupa la Directora del Departamento solicita que se unifique criterio manifestando que el transporte de las mercancías procedentes de un vuelo internacional desde su entrada en el territorio de aplicación de Impuesto hasta el primer lugar de destino de la importación de los bienes, que figure identificado como tal en el «conocimiento aéreo» forma parte de la base imponible del IVA importación.

La unificación de criterio solicitada por el Departamento de Aduanas desconoce los motivos en los que el Tribunal Regional basa su resolución pues en ella en ningún momento discute si los gastos de transporte interior pueden o no formar parte de la base imponible del IVA importación, limitándose a señalar que los gastos que son posteriores al despacho de la mercancía no forman parte de la base imponible del IVA Importación, debiendo quedar gravados por el IVA interior.

Centra por tanto la cuestión el Tribunal Regional en el momento temporal en el que se producen los gastos de transporte de tal modo que, a su juicio, si aquellos se producen con posterioridad al despacho de importación no pueden formar parte de la base imponible del IVA Importación.

Dejando al margen lo acertado o no de la resolución impugnada, lo cierto es que aquella en ningún momento viene a inaplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo y ello porque en primer lugar se trata de un supuesto distinto y en segundo lugar porque los motivos que le llevan a estimar las pretensiones del interesado no tienen relación con los criterios fijados por el Tribunal Supremo en la sentencia alegada por la Directora del Departamento de Aduanas.

Así las cosas, no es admisible a trámite el presente recurso extraordinario de alzada por apreciarse incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que los criterios aplicados son dañosos y erróneos, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto los criterios considerados como tales por el recurrente no son los sostenidos por el Tribunal Regional en su resolución. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

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

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en fecha 26 de febrero de 2021, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa número 28/13982/2018 interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid-Carretera de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 04 de mayo de 2018 se presentó ante la Aduana de Madrid-Carretera el DUA ...52 al que le fue asignado circuito rojo.

En fecha 7 de mayo de 2018, la Aduana emitió requerimiento solicitando al declarante la aportación de la documentación acreditativa de los gastos de transporte, incluida la relativa al transporte terrestre entre Madrid y Valencia.

En la misma fecha el declarante dio respuesta al requerimiento administrativo aportando documento emitido por la entidad XX, en el que desglosaban los distintos gastos relacionados con el transporte y el despacho de las mercancías.

Segundo.

En fecha 9 de mayo de 2018 la Administración de Aduanas Madrid-Carretera dictó propuesta de liquidación provisional (LCO...05) incrementando la base imponible del IVA a la Importación.

A juicio de la Aduana, los importes correspondientes a los conceptos expresados en el documento emitido por XX, tales como, gestión documental e informática, tasa T-3 y gestión, logistics control, limpieza de contenedores, transporte camión Valencia/Coslada y parada despacho, debían formar parte de la base imponible del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Tercero.

En fecha 11 de mayo de 2018, la entidad interesada presentó alegaciones a la propuesta de liquidación señalando que los importes contenidos en la documentación aportada relativa a los gastos de transporte y otros conceptos se facturaban con IVA.

En fecha 18 de junio de 2018 la Aduana de Madrid dictó liquidación provisional en la que se señalaba lo siguiente:

"Tras examen de la factura correspondiente al transporte y demás gastos relativos a la mercancía importada, emitida por la empresa XX, de referencia ...0A, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 83 de la ley 37/92 del IVA, los importes correspondientes a los conceptos de la citada factura (gestión documental e informática, tasa T-3 y gestión, logistics control, limpieza de contenedores, transporte camión Valencia/Coslada y parada despacho) deben ser incluidos en la base imponible del IVA de importación.

Por lo tanto, el importe de los gastos que deben ser incluidos en la base imponible del IVA a la importación es 985,64 euros, en lugar de los 751,59 euros declarados.

En conclusión, para la mercancía importada de las referencias señaladas, de acuerdo con los artículos 57, apartados 1, 2 y 3, 70, 71, 72 y 76 letra a), 74 apartado 2 letra d) incisos (i), (ii) y (iii) y 73, 75 y 76 letras b) y c) del Rgto (UE) 952/2013, se liquidan los derechos, de arancel y antidumping, que corresponden a la posición arancelaria declarada sobre su valor en aduana así determinado y según los artículos 83 y 90 de la ley 37/92 del IVA se liquida este impuesto a su tipo general del 21% sobre la base imponible resultante.

(...)

Respuesta al escrito de alegaciones:

. De acuerdo con la información aportada, el valor de transacción de la mercancía importada incluye el importe correspondiente al transporte y demás gastos relativos a la mercancía importada hasta el primer punto de entrada de la misma en territorio de la Comunidad Económica Europea.

. Así consta en la factura de transacción de la mercancía aportada, de número ...27J, en la que figura indicado que el importe que figura en la misma se determina en condiciones CIF con embarque hasta Valencia, y así consta declarado en la casilla número 20 del documento DUA de importación en la que figuran como condiciones de entrega CIF VALENCIA.

. En respuesta al requerimiento efectuado de número D...603 aporta el declarante, la empresa YY S.L. (CIF ESB...), la factura emitida por la empresa XX por una serie de gastos o conceptos relativos a la mercancía importada producidos entre el primer punto de entrada y el primer punto de destino de la mercancía en territorio de la CEE.

. Por lo tanto el importe de los gastos que figura en la citada factura no está incluido en el valor de transacción declarado correspondiente a la mercancía importada.

. El artículo 83 de la ley 37/92 del Impuesto Sobre el Valor Añadido establece en su punto 1 letra b que en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana 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.

. Dado que los importes añadidos a la base imponible de importación corresponden a gastos accesorios hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad como gestión documental e informática, tasa t-3 y gestión, logistics control, limpieza de contenedores, transporte camión Valencia/Coslada y parada

despacho, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 83, punto 1, letra b) de la ley 37/92 no se estiman las alegaciones presentadas confirmándose la propuesta de liquidación practicada."

Cuarto.

Disconforme con lo anterior la entidad interpuso en fecha 19 de junio de 2018 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

La citada reclamación fue registrada con número 28/13892/2018 y en la misma la interesada se oponía a la liquidación girada por la Aduana de Madrid-Carretera señalando que en la mayoría de los casos el representante aduanero desconoce el total de los gastos sin IVA, dado que la naviera facilita los gastos de descarga y T-3 sin IVA, pero no el restos de los mismos, por eso cuando el representante hace su factura repercute el resto de los gastos no incluidos en el DUA de importación.

Quinto.

En fecha 26 de febrero de 2021 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dictó resolución estimando parcialmente las pretensiones de la interesada.

Señalaba al efecto el citado Tribunal en su resolución lo siguiente:

"Por tanto, del análisis de los preceptos anteriores, podemos concluir que los gastos accesorios de las mercancías importadas que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, se incluirán a efectos del cálculo de la base imponible del IVA a la importación.

Analizado el expediente de la presente reclamación, resulta acreditado, de acuerdo con el documento de transporte Bill of Lading, la factura de compra de la mercancía y la factura de los gastos de transporte, que el primer lugar de destino de la mercancía en el territorio de la Unión ha sido el puerto de Valencia, debiendo por tanto, incluir en la base imponible del IVA a la importación, todos los gastos accesorios ocasionados hasta dicho punto.

Es por esto que a juicio de este Tribunal, se deben incluir los conceptos facturados por la empresa XX, con número de referencia ...0A, salvo el concepto que se refiere al transporte de las mercancías en camión desde Valencia a Coslada, ya que este gasto de transporte se habría producido una vez realizado el despacho de la mercancía y estaría en todo caso sujeto al IVA interior, pero no el IVA importación objeto de esta reclamación, por lo que habría que aumentar la base imponible del IVA a la importación, en el importe restante de dicha factura, en cuanto se trata de gastos producidos con motivo de su importación, esto es por la cantidad de 247,10 euros, la cual no ha acreditado la interesada que ya estuviese comprendida en el valor de aduana declarado en el DUA de referencia, debiendo formar parte de la base imponible de IVA a la importación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, compartimos el criterio de la Administración, en el sentido de que se debe incluir dentro de la base imponible del IVA a la importación los conceptos referidos en la factura emitida por la empresa XX, de referencia ...0A, si bien, no debe formar parte de la misma, el concepto que se refiere al transporte de las mercancías en camión desde Valencia a Coslada por importe de 738,54 euros."

Sexto.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 8 de junio de 2021, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, con entrada en este Tribunal Central en 15 de diciembre de 2021 .

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional puesto que, a su juicio, de acuerdo con la interpretación que del artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ha realizado el Tribunal Supremo, en sentencia de 14 enero 2006, dictada recurso de casación núm. 959/2001, el precio del servicio de transporte de bienes que se hace entre dos aeropuertos nacionales debe formar parte de la base imponible del IVA Importación.

Solicita en consecuencia que se unifique criterio en los siguientes términos:

"el transporte de las mercancías procedentes de un vuelo internacional desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto hasta el primer lugar de destino de la importación de los bienes, que figure identificado como tal en el «Conocimiento aéreo», forma parte de la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 de la ley 37/92 del IVA y la interpretación del mismo por la doctrina del Tribunal Supremo".

Séptimo.

Puesto de manifiesto el expediente en fecha 17 de septiembre de 2021 a quien en su día fue interesada en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación 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 (en adelante, LGT).

Segundo.

De acuerdo con lo expresado en los antecedentes de hecho la cuestión a analizar es si los gastos de transporte efectuados desde el primer lugar de destino, en el territorio de aplicación del Impuesto, hasta el destino final de las mercancías a otro punto geográfico, sito igualmente en el ámbito territorial del Impuesto, deben formar parte de la base imponible del IVA Importación.

A juicio del Tribunal Regional, los gastos de transporte de las mercancías en camión desde Valencia a Coslada no deben formar parte de la base imponible del IVA Importación, al haberse producido los mismos una vez realizado el despacho de la mercancía.

Frente a ello el Departamento de Aduanas basándose en la interpretación que del artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido realizó el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de enero de 2006, dictada en el recurso de casación 959/2001, sostiene que los mismos deben incluirse en la base imponible del IVA importación.

Tercero.

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se encuentra regulado en el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de acuerdo con el cual:

"1.Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía .

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones..."

Se trata, por tanto, de un recurso es excepcional que solamente puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones.
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal Central, entre otras, en su resolución 00/00345/2002, de 28 de julio de 2004, que "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley (...)".

Asimismo, este Tribunal en resolución 00/06131/2008, de 24 de septiembre de 2008 dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio abunda en este criterio, manifestando:

"(...) debe considerarse que la causa que motiva el recurso no puede ser otra que el hecho de que la resolución sea gravemente dañosa y errónea y, en este sentido, además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas, como ha señalado en ocasiones anteriores este TEAC, el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad (...).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS".

Cuarto.

En el caso que nos ocupa la Directora del Departamento solicita que se unifique criterio manifestando que el transporte de las mercancías procedentes de un vuelo internacional desde su entrada en el territorio de aplicación de impuesto hasta el primer lugar de destino de la importación de los bienes, que figure identificado como tal en el "conocimiento aéreo" forma parte de la base imponible del IVA importación.

Llama en primer lugar la atención que la solicitud de unificación de criterio por parte de la Directora recurrente haga referencia a los gastos de transporte de mercancías procedentes de un vuelo internacional cuando, en la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, las mercancías llegaron por vía marítima al puerto de Valencia y posteriormente fueron enviadas por vía terrestre con destino a la Aduana de Madrid Carretera, sin que conste la existencia de un conocimiento marítimo en este caso en el que se indique como lugar de destino Madrid.

En la misma línea de lo alegado por la recurrente se encuentra lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de enero de 2006, en la que el alto tribunal se refiere a los gastos de transporte aéreo y fija criterio en relación con el servicio denominado "colas de transporte".

Señala la citada sentencia dictada en resolución de recurso de casación 959/2001, lo siguiente:

"Dice la sentencia recurrida que "A., S.A." era una Compañía de Navegación Aérea no internacional, pues más del 50 por 100 de los vuelos que efectuaba no tenían tal carácter. Entre los servicios que prestaba figuraban las denominadas "colas", que en lo que se refiere al transporte aéreo de pasajeros y sus equipajes, consisten en situar al pasajero en un punto determinado, desde el que partirá al extranjero o que servirá de punto de llegada definitiva de un vuelo iniciado en el extranjero.

La Compañía aérea, distinta de "A., S.A.", que expedía el billete aéreo lo hacía por el trayecto total del viajero, desde un punto dentro del territorio de aplicación del impuesto a otro punto fuera de dicho territorio y facturaba sin IVA, siendo su cliente el propio pasajero. Por su parte, "A., S.A." facturaba el vuelo nacional a la Compañía expendedora del billete, también sin IVA, por considerar que se trataba de un transporte internacional, al que le era aplicable la exención prevista en el art. 10.10 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (EDL 1985/9017) Esto así desde el punto de vista del Derecho mercantil internacional. El art. 1 del Convenio de Varsovia de 12 de octubre de 1929 establece que la expresión transporte internacional significa todo transporte en el que, de acuerdo con lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en el transporte o transbordo, están situados, bien en el territorio de dos Altas Partes Contratantes, bien en el territorio de una sola

Alta Parte Contratante, si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier Estado, aunque este no sea Alta Parte Contratante.

Sin embargo, al objeto de determinar cuando son aplicables las exenciones del IVA, es procedente acudir, en primer término, a las propias normas tributarias. El art. 10.10 de la Ley 30/1985 (EDL 1985/9017) del IVA no se refiere al anterior concepto de transporte internacional, sino que considera exento, como operación asimilada a las exportaciones, el transporte de viajeros y sus equipajes, por vía marítima o aérea que, iniciado en el territorio peninsular español o Islas Baleares, termine en Canarias, Ceuta, Melilla o el extranjero o viceversa.

Los requisitos que exige el precepto para aplicar la exención al transporte de viajeros y sus equipajes son dos:

a) Que se inicie en territorio peninsular español o Islas Baleares.

b) Que termine en Canarias, Ceuta, Melilla o el extranjero. No puede pretenderse, por tanto, que el precepto acoja como transporte exento los vuelos de un punto a otro del territorio peninsular español o Islas Baleares, aunque el propósito de tal transporte interno sea el de situar al viajero en el punto desde el que partirá al extranjero. Así resulta de una interpretación gramatical y lógica del precepto, recordando la prohibición del art. 23 de la Ley General Tributaria de extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Por lo que respecta al transporte aéreo de mercancías, y como señala la resolución de la Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, no se pretende el gravamen de los servicios de transporte que se produzcan desde la entrada de los productos importados en el territorio de aplicación del impuesto, hasta el primer lugar de destino en el interior de dicho territorio, que forman parte de la base imponible de las importaciones de bienes, conforme a lo previsto en el art. 54 del Reglamento del Impuesto, sino que los servicios que quedan sometidos a gravamen son los transportes efectuados por la Entidad desde el primer lugar de destino, en el territorio de aplicación del impuesto, hasta el destino final de las mercancías a otro punto geográfico, sito igualmente en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

SEGUNDO.- Para "Líneas Aéreas de España I., S.A." la sentencia vulnera el art. 10.10 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA y el art. 16.13 del Reglamento del IVA que lo desarrolla, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre

"LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA I., S.A." entiende que del art. 16.13 del Reglamento del IVA se desprende claramente que los transportes de viajeros por vía aérea que, iniciados en el territorio peninsular español o Islas Baleares, terminen en Canarias, Ceuta, Melilla o en el extranjero, están exentos del Impuesto, con independencia de que el transporte se desarrolle con escalas o de que se efectúe por un solo transportista o por varios. Según "LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA I., S.A.", para incoar el Acta, la Inspección se ha basado en una interpretación arbitraria del contrato de transporte, que vulnera el art. 157 del Código de Comercio y que impide interpretar la normativa tributaria en los términos contemplados en el art. 3 del Código civil y en el art. 23 de la Ley General Tributaria 230/1963 porque en el caso contemplado existe un contrato de transporte único de ejecución sucesiva y una sola operación, que no puede desgajarse en tantos contratos como trayectos, escalas o etapas tuviera el viaje.

De otra parte, "LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA I., S.A." entiende que la sentencia recurrida vulnera los arts. 45 y 54 del Real Decreto 2028/1985, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

La integración en la base imponible de la importación de bienes del importe de los gastos accesorios a la misma, entre los que se encuentran los gastos por servicios de transporte, tiene como consecuencia el que éstos se declaren exentos en el art. 45 del Reglamento a fin de evitar la doble imposición de los mismos.

Tal y como prevé el art. 54 del Reglamento, debe considerarse como primer lugar de destino de la importación el aeropuerto de destino que figure identificado como tal en el "Conocimiento Aéreo". Para "LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA I., S.A." el servicio de transporte de bienes prestado desde el lugar de entrada de los bienes en el territorio peninsular español o las Islas Baleares hasta el primer lugar de destino de los bienes debe quedar exento conforme al art. 45 del Reglamento, dado que su contraprestación está incluida en la base imponible de las importaciones.

TERCERO.- 1. Dos son las cuestiones, completamente diferentes, que se plantean en el presente recurso:

A) El transporte de viajeros que la compañía aérea recurrente efectúa dentro del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, aunque parte de los pasajeros conecten con otro avión que continúe el recorrido hasta Canarias, Ceuta, Melilla o el extranjero o viceversa.

B) El transporte de bienes que se hace entre dos aeropuertos nacionales, desde el lugar de entrada de los bienes en el territorio peninsular español o las Islas Baleares procedentes de un vuelo internacional hasta el primer lugar de destino de la importación de los bienes que figure identificado como tal en el "Conocimiento aéreo".

2. Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea, en trayectos que se inicien en el territorio peninsular español o Islas Baleares, es decir, en el ámbito del IVA, y terminen en el extranjero, Canarias, Ceuta y Melilla, así como los que iniciándose en cualquiera de los anteriores destinos, terminen en territorio del Impuesto, están exentos, como operaciones asimiladas a las exportaciones, con arreglo al art. 10.10 de la Ley del IVA 30/1985. La asimilación a la exportación se produce, precisamente, por la necesidad de que los transportes aéreos de viajeros se inicien en el ámbito del IVA y salgan de él, o viceversa.

La exención se extiende, según el art. 16.13 del Reglamento, a los transportes de ida y vuelta, con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto. Esto es, basta que un trayecto, iniciado y terminado en la península o Islas Baleares, toque territorio exterior (extranjero, Canarias, Ceuta, Melilla o aguas extraterritoriales) para que se produzca la exención.

Dado que el transporte exento se refiere a viajeros y sus equipajes, es claro que no debe verse afectado por el beneficio de la exención el servicio en escalas intermedias dentro del ámbito del IVA, aunque el viaje suponga la entrada o salida de él. La exención se refiere al trayecto que realiza el viajero y no al de la aeronave; por eso el Reglamento aborda el problema de la interrupción por escalas en la navegación aérea intencional aclarando que los viajeros que inicien y terminen su recorrido sin tocar territorio exterior al Impuesto no originan la exención, aunque la aeronave continúe su recorrido con destino a aeropuertos situados en territorio exterior al Impuesto. Por eso se ha podido decir que en los casos en que las aeronaves realicen dos escalas consecutivas en el territorio de aplicación del Impuesto con bajada y subida de pasajeros, no se considerará de navegación aérea internacional la parte de vuelo realizada entre las escalas interiores (Resolución de la D.G.T. publicada en el B.O.E. de 23 de diciembre de 1986).

En el caso que nos ocupa, de lo que se trata es de, como bien indica el Abogado del Estado, determinar el régimen fiscal que una operación realizada dentro de España tiene respecto del régimen tributario español, sin valorar la cuestión desde el punto de vista del Derecho Mercantil o administrativo internacional. En consecuencia, hay que estar a las delimitaciones que del hecho imponible haya llevado a cabo el Ordenamiento español, y en este caso concreto la Ley del IVA, de modo que los vuelos de los pasajeros contemplados en el presente recurso son, inequívocamente, vuelos nacionales con arreglo a la Ley del IVA, porque su punto inicial y su punto final están situados en el territorio de la imposición, sin que exista ningún punto intermedio con escala en territorios situados fuera de ámbito territorial de aplicación del Impuesto, con lo que ese vuelo ha de calificarse como nacional a todos los efectos, especialmente cuando era prestado por una compañía, como "A., S.A.", que iniciaba su actividad dentro del territorio del Impuesto y la concluía también dentro del territorio de la imposición.

CUARTO.- Por lo que se refiere a las denominadas "colas" correspondientes al transporte aéreo de mercancías que vienen desde el extranjero con destino a un aeropuerto español, el problema es si cabe repercutir el IVA por los trayectos efectuados en el ámbito de aplicación del Impuesto.

La legislación aplicable al caso permitía considerar como primer lugar de destino al entrar en el territorio peninsular español o en las Islas Baleares el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en el territorio del Impuesto y, en su defecto, el primer lugar en que se efectúen las operaciones de desagregación o separación del cargamento en el interior del ámbito territorial de aplicación del Impuesto. Por eso, sin duda, tanto la resolución del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección como la sentencia del Tribunal de instancia decían que no se pretende el gravamen de los servicios de transporte que se produzcan desde la entrada de los productos importados en el territorio de aplicación del Impuesto hasta el primer lugar de destino en el interior de dicho territorio, que forman parte de la base imponible de las importaciones de bienes, sino que los servicios que quedan sometidos a gravamen son los transportes efectuados por la Entidad desde el primer lugar de destino, en el territorio de aplicación del Impuesto, hasta el destino final de las mercancía a otro punto geográfico, sito igualmente en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto. En el transporte a las Islas Canarias quedaría gravado con el Impuesto la parte de trayecto correspondiente al territorio de aplicación del Impuesto y al espacio aéreo del mar territorial."

Como se deriva de la lectura de la precitada sentencia fija Tribunal Supremo criterio en relación con los gastos de transporte producidos en relación con el servicio denominado "colas", que consiste en aproximar a un pasajero y su equipaje -o en su caso a los bienes objeto de importación, a un punto determinado, desde el que partirá al extranjero o que servirá de punto de llegada definitiva de un vuelo iniciado en el extranjero.

Es decir, la cuestión que analiza el Tribunal Supremo es qué ocurre con los gastos de transporte en que se incurre por el traslado de la mercancía a su destino dentro del territorio de aplicación del impuesto cuando la misma, procedente de un aeropuerto internacional, se introduce en el territorio de aplicación del impuesto en un punto distinto de aquel.

A juicio de este Tribunal, la cuestión a la que da respuesta el Tribunal Supremo es distinta a la que se plantea en la presente resolución pues del expediente no puede derivarse que nos encontremos ante la prestación de un servicio de "colas". En el caso que nos ocupa, la mercancía llegó al puerto de Valencia procedente de China, declarando condiciones de transporte CIF Valencia. Asimismo, tampoco figura unido al expediente conocimiento de

embarque en el que se haga constar que el destino final de la mercancía era Madrid, por lo que no puede considerarse aplicable sin más lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de enero de 2006.

Por otra parte, la unificación de criterio solicitada por el Departamento de Aduanas desconoce los motivos en los que el Tribunal Regional basa su resolución pues en ella en ningún momento discute si los gastos de transporte interior pueden o no formar parte de la base imponible del IVA importación, limitándose a señalar los gastos son posteriores al despacho de la mercancía no forman parte de la base imponible del IVA Importación, debiendo quedar gravados por el IVA interior.

Centra por tanto la cuestión el Tribunal Regional en el momento temporal en el que se producen los gastos de transporte de tal modo que, a su juicio, si aquellos se producen con posterioridad al despacho de importación no pueden formar parte de la base imponible del IVA Importación.

Dejando al margen lo acertado o no de la resolución impugnada (pues los gastos de transporte en ningún caso fueron posteriores sino previos al despacho aduanero que se realizó en Madrid y no en Valencia), lo cierto es que aquella en ningún momento viene a inaplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo y ello porque en primer lugar se trata de un supuesto distinto (no se trata de las denominadas "colas de transporte") y en segundo lugar porque los motivos que le llevan a estimar las pretensiones del interesado no tienen relación con los criterios fijados por el Tribunal Supremo en la sentencia alegada por la Directora del Departamento de Aduanas.

Así las cosas, no es admisible a trámite el presente recurso extraordinario de alzada por apreciarse incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que los criterios aplicados son dañosos y erróneos, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto los criterios considerados como tales por el recurrente no son los sostenidos por el Tribunal Regional en su resolución.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DECLARARLO INADMISIBLE.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.