

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088984

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de febrero de 2023

Sala 2.^a

R.G. 2740/2022

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Objetos de arte. Importaciones de vehículos históricos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En este caso procede analizar si, como señala el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la importación de vehículos históricos debe tributar siempre al tipo general del 21% al no prever la Ley del Impuesto la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 10%.

La aplicación del tipo reducido del 10% queda reservada a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, por lo que la siguiente cuestión a abordar es qué debe entenderse a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por antigüedades y objetos de colección.

La determinación de qué bienes tienen la consideración de objetos de colección se realiza por referencia a la posición arancelaria en la que se clasificarían los mismos, por lo que, en principio los vehículos aforados en la posición 9705.00.00 que tengan interés histórico podrían ser considerados objetos de colección a efectos de la Ley del Impuesto.

Siendo esto así, y dada la referencia realizada por la normativa de IVA a la clasificación arancelaria procede analizar los requisitos previstos en la normativa aduanera para la inclusión de un vehículo en la citada posición.

De conformidad con la nota del capítulo 97 de la Nomenclatura Combinada los automóviles serán susceptible de clasificarse en la partida 9705 siempre que se cumplan los siguientes requisitos: que se trate de vehículos que se encuentren en su estado original, sin cambios sustanciales; que tengan una antigüedad superior a 30 años; que sean de un modelo que ya no se fabrique; y que sean susceptibles de ser considerados objetos de colección.

Por tanto, en principio, todos aquellos automóviles que reúnan los citados requisitos serían susceptibles de clasificarse en la partida 9705 al ser considerados objetos de colección con interés histórico o etnográfico.

Sin embargo, en esta cuestión se ha de tener presente la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a cuándo se ha de entender que un vehículo cuenta con interés histórico o etnográfico. En este sentido reconoce el citado Tribunal una presunción iuris tantum sobre la base de la cual los vehículos que reúnan las condiciones fijadas en las citadas Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada y además cumplan los requisitos para ser considerados objetos de colección -ser relativamente raros, no ser utilizados habitualmente para su destino inicial, ser objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad personal y tener un valor elevado- ostentarán interés histórico y etnográfico y podrán ser incluidos en la partida arancelaria 9705.

Asimismo, el citado órgano jurisdiccional deja claro que dicha presunción podrá ser destruida mediante prueba en contrario, aportada por la Administración, de modo que si ésta, a pesar de que se cumplan las condiciones señaladas anteriormente, acredita que los vehículos de que se trate no marcaron un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustraron un periodo de dicha evolución, podrá negar la inclusión de los mismos en la partida 9705. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 91 y 136.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso 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 28 de abril de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 28/10178/2019 interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto IVA Importación.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 27 de julio de 2018 D. XX presentó ante la Aduana de Madrid-Carretera el DUA de importación 18ES7 en el que se declaraba como mercancía importada un vehículo descrito en los siguientes términos: "Vehículo histórico y/o colección, marca Toyota, modelo Land Cruisse. Furgoneta transformable del año 1979, motor diesel de 2977 cc y número de chasis BJ....9"

El citado automóvil fue aforado por el declarante en la partida arancelaria 9705 "Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático".

Segundo.

Tras realizar las comprobaciones oportunas, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT, emitió propuesta de liquidación provisional en la que se acordaba la modificación de la posición arancelaria declarada por la interesada.

Señalaba la Administración que el vehículo importado no podía calificarse como histórico a efectos de su clasificación arancelaria puesto que no cumplía las especificaciones establecidas para ello en las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada ni las precisiones establecidas al respecto en las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en fechas 10 de octubre de 1985 (sentencia Daiber, asunto C-200/84) y 3 de diciembre de 1998 (sentencia Clees, asunto C-259/97).

En particular consideraba el órgano liquidador que de la información facilitada por el interesado no podía deducirse que el vehículo hubiera marcado un hito en la evolución de un logro humano ya que no presentaba descubrimiento alguno en cuanto a mecánica del motor ni estéticamente ofrecía mejoras que supusieran un salto cualitativo que le diferenciase de otros vehículos coetáneos.

Tampoco se justificaba que el automóvil ilustrase un periodo de la evolución de un logro humano, al no recoger mejoras en el motor representativas de un específico tipo de motor revolucionario, ni tampoco de una innovadora forma de apertura de puertas.

En definitiva, indicaba la Administración, que el interesado solo había podido justificar que el vehículo importado tenía más de 30 años y era susceptible de considerarse como pieza de una colección de acuerdo con la Resolución dictada al respecto por la Dirección General de Industria, Energía y Minas, en fecha 17 de septiembre de 2018, lo que resultaba, a juicio de aquella, insuficiente para su inclusión en la posición arancelaria 9705.00.00.90 "los demás especímenes para colección".

Sobre la base de lo anterior se propuso el cambio de partida arancelaria del vehículo siendo aforado en la posición 8703.33.90.00 que comprende "los demás vehículos únicamente con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (diésel o semidiésel), de cilindrada superior a 2.500 cm³, usados".

Como consecuencia de ello, y al no estar sujeta la mercancía a derechos de aduana por proceder de las Islas Canarias, se procedió a practicar liquidación exclusivamente por el concepto de IVA a la Importación exigiéndose el tipo de IVA del 21% frente al tipo del 10% liquidado por el interesado.

Tercero.

Disconforme con lo anterior, el interesado formuló alegaciones en las se oponía a la liquidación practicada manifestando que el vehículo cumplía los requisitos para ser considerado histórico y ser aforado, en consecuencia, en la partida 9705.

Manifestaba al respecto que el carácter histórico del automóvil quedaba acreditado por el certificado expedido por la Dirección General de Industria, Energía y Minas de la Comunidad de Madrid, en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1247/95, de 14 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos y tal y como acreditaba

Cuarto.

En fecha 12 de abril de 2019 la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid dictó liquidación provisional desestimando las alegaciones formuladas y confirmando lo señalado en la propuesta liquidatoria.

Quinto.

Nuevamente disconforme, el interesado interpuso en fecha 9 de mayo de 2019 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que fue registrada con número 28/10178/2019, alegando, en síntesis, que el vehículo importado tenía la condición de vehículo histórico, tal y como acreditaba la Resolución de la Dirección General de Industria, Energía y Minas, de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, de fecha 17 de septiembre de 2018, aportada al efecto, por lo que aquel debía aforarse en la partida arancelaria 9705, debiendo liquidar el IVA al tipo reducido del 10 por ciento y no al tipo general del 21 por ciento como establecía la liquidación girada por la Administración.

Sexto.

En fecha 28 de enero de 2022 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dictó resolución estimando las pretensiones del interesado.

Señalaba el citado Tribunal en su resolución lo siguiente:

"(...) Visto lo anterior, la cuestión fundamental de la presente reclamación consiste en determinar si el vehículo importado no cumple los requisitos para ser calificado como histórico, tal y como mantiene la Administración o bien, si reúne tal condición, tal y como declara el interesado.

La regulación básica de carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, aplicación de tipos impositivos inferiores, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico administrativa rige el principio de interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción.

Pues bien, examinado lo anteriormente expuesto y analizada toda la documentación que forma parte del expediente administrativo de la presente reclamación, consideramos tiene especial relevancia la Resolución de la Dirección General de Industria, Energía y Minas, de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, de fecha ...2018, por la que se cataloga como histórico el vehículo marca Toyota, modelo Land Cruiser, con número de bastidor BJ...9, objeto de las actuaciones, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1247/95, de 14 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos, siendo competencia de esta Dirección General de Industria, Energía y Minas la resolución de la cuestión planteada.

Además, en la propia Resolución de la Dirección General de Industria, Energía y Minas, se pone de manifiesto que el interesado ha aportado informe técnico nº .../18 del XZ, S.L. (...), que incluye certificado de autenticidad y antigüedad del mismo laboratorio y fotocopias de la documentación completa del vehículo, de acuerdo al Real Decreto 1247/95, por el que se aprueba el Reglamento de Vehículos Históricos.

Por tanto, a la vista de la documentación aportada acreditativa de la naturaleza y cumplimiento de los requisitos establecidos para la calificación del vehículo importado como histórico, consideramos éste debe clasificarse en la posición estadística 9705.00.00.90 declarada por el interesado, por lo que la alegación del reclamante debe prosperar.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado."

Séptimo.

Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 9 de marzo de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que fue registrado con número 00/02740/2022.

Considera el Órgano Directivo que la resolución dictada por el Tribunal Regional es errónea puesto que al no prever el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a las entregas de vehículos históricos les resulte de aplicación el tipo reducido del 10% los mismos deben quedar sujetos al tipo general del 21%.

Señala, asimismo, como respaldo a sus pretensiones que este es, asimismo, el criterio seguido por la Dirección General de Tributos en contestación a las Consultas Vinculantes V-1839/10, de 4 de agosto y V-4047/15, de 16 de diciembre.

Teniendo en cuenta lo anterior solicita la Directora que se unifique criterio en los siguientes términos:

"A las entregas de vehículos históricos les será aplicable el tipo impositivo general del 21 por ciento, no resultando de aplicación tipo reducido del 10% por ciento por no estar incluidas tales operaciones en ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 91. Uno.4 de la LIVA."

Octavo.

Puesto de manifiesto el expediente en fecha 29 de abril de 2022 a quien en su día fue interesado 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.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho la cuestión que se ha de resolver es determinar cual es el tipo de IVA que ha de aplicarse a los vehículos históricos.

Con carácter previo al estudio del asunto planteado se ha de dejar constancia de que la resolución dictada por el Tribunal Regional no contiene pronunciamiento expreso alguno sobre la procedencia de aplicar o no el IVA reducido a los vehículos históricos.

Tal y como se ha indicado anteriormente, la liquidación girada por la Administración y que fue objeto de recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, traía causa en la modificación de la posición arancelaria declarada con ocasión de la importación de un vehículo marca Toyota. Así, mientras el importador entendía que el vehículo importado reunía las condiciones para ser considerado vehículo histórico y ser aforado en la posición arancelaria 9705.00.00.90 prevista para "los demás especímenes para colección", la Administración no consideraba justificado el cumplimiento de dichas condiciones y clasificaba aquel en la posición estadística 8703.33.90.00 dedicada a "los demás vehículos únicamente con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (diésel o semidiésel), de cilindrada superior a 2.500 cm³, usados".

Dicha modificación en la clasificación arancelaria supuso la practica de una liquidación por el concepto IVA a la Importación, exigiéndose por la Administración la diferencia entre el tipo declarado, el reducido del 10% y el que correspondía de acuerdo con el criterio Administrativo, el general del 21%.

Recurrida esta liquidación ante el Tribunal Regional, el mismo confirmó la procedencia de la partida arancelaria declarada inicialmente por el interesado lo que supuso la anulación de la liquidación practicada por el concepto IVA a la Importación.

De lo anterior se deduce que a pesar de que en su resolución el Tribunal Regional no reflexiona de forma expresa sobre la procedencia de aplicar uno u otro tipo de IVA, en realidad y de forma implícita está abordando dicha cuestión en la medida en que de aquella se deriva que, cuando un vehículo se clasifique en la partida arancelaria 9705, debe aplicarse el tipo de IVA reducido del 10 por ciento.

Siendo esto así, considera este Tribunal que procede resolver la cuestión planteada por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en la medida en que de forma tácita la resolución vincula la clasificación de la mercancía en la posición arancelaria 9705.00.00.90 a la aplicación del tipo de IVA reducido del 10%.

Segundo.

Sentado lo anterior procede analizar si, como señala el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la importación (el texto del recurso utiliza la palabra entregas, no obstante entendemos que se está refiriendo a importaciones puesto que el Departamento de Aduanas no ostenta competencias en materia de IVA interior) de vehículos históricos debe tributar siempre al tipo general del 21% al no prever la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 10%.

A los tipos reducidos de IVA se refiere el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción aplicable *ratione temporis*, señalando lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien."

Como se observa de la dicción de la citada norma resulta que la aplicación del tipo reducido del 10% queda reservada a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, por lo que la siguiente cuestión a abordar es qué debe entenderse a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por antigüedades y objetos de colección (el concepto de objetos de arte no es de interés a efectos del supuesto analizado).

Señala a estos efectos el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerarán:

(...)

3.º Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00).

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

4.º Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00)."

De la lectura del citado precepto se deriva que la determinación de qué bienes tienen la consideración de objetos de colección se realiza por referencia a la posición arancelaria en la que se clasificarían los mismos, por lo que, en principio los vehículos aforados en la posición 9705.00.00 que tengan interés histórico podrían ser considerados objetos de colección a efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Siendo esto así, y dada la referencia realizada por la normativa de IVA a la clasificación arancelaria procede analizar los requisitos previstos en la normativa aduanera para la inclusión de un vehículo en la citada posición.

Tercero.

Como es sabido, para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía 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 del presente recurso, fue efectuada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/1925, de la Comisión, de 12 de octubre de 2017.

Además de la NC, hay otra normativa, conocida como 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) nº. 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 reglamentos de clasificación arancelaria, 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.

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).

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, 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).

Cuarto.

Sentado lo anterior procede analizar el texto de la partida 9705 a efectos de clarificar cuando un vehículo puede ser susceptible de ser aforado en la misma.

El capítulo 97 de la nomenclatura combinada está dedicado a la clasificación arancelaria de los objetos de arte o colección y antigüedades, descomponiéndose, en lo que aquí nos interesa, en las siguientes partidas:

"9705 Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático:

9705 00 00 10 - Especímenes para colecciones de madera

9705 00 00 20 - Especímenes para colecciones de plata u oro

9705 00 00 30 - Colecciones y especímenes para colecciones de zoología o anatomía o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico o etnográfico que contengan productos animales

9705 00 00 90- Los demás"

De acuerdo con las notas de la partida 9705 del Sistema Armonizado:

"Esta partida se refiere a los objetos que aunque frecuentemente tienen un valor intrínseco bastante reducido, de hecho deben su interés a su rareza, agrupamiento o presentación. Comprende:

(...)

B) Las colecciones y especímenes para colecciones, que tengan interés histórico, etnográfico, paleontológico o arqueológico, que comprenden principalmente:

1) Los objetos que constituyan testimonios materiales de una actividad humana, adecuados par el estudio de la vida de las generaciones pasadas. Entre estos objetos se pueden citar: las momias, los sarcófagos, armas, objetos de culto, artículos de vestir y los objetos que hayan pertenecido a personas célebres.

2) Los objetos que permitan el estudio de actividades, hábitos, costumbres y caracteres determinados de las poblaciones actuales que viven en estado primitivo, tales como herramientas, armas u objetos de culto.

3) Los especímenes geológicos que permitan el estudio de los seres fósiles (organismos extinguidos que han dejado sus restos o sus huellas en las capas geológicas), tanto si son animales como vegetales.

(...)"

Por su parte la nota complementaria del Capítulo 97 de la Nomenclatura Combinada hace referencia a la inclusión de los vehículos en la partida 9705 señalando lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"1. La partida 9705 incluye los automóviles y aeronaves de colección que tengan interés histórico o etnográfico:

a) en su estado original, sin cambios sustanciales en el chasis, la carrocería, la dirección, los frenos, el sistema de transmisión o suspensión, el motor, las alas, etc. Están permitidas la reparación y la restauración, y es posible reemplazar las partes, accesorios y piezas rotas o inservibles siempre y cuando los automóviles y aeronaves se preserven y se mantengan correctamente desde el punto de vista histórico. Se excluyen los automóviles y aeronaves modernizados o modificados;

b) en el caso de los automóviles, con al menos treinta años de antigüedad; en el caso de las aeronaves, con al menos cincuenta años de antigüedad;

c) de un modelo o tipo que ya no se fabrique.

Se da por supuesto que los automóviles y aeronaves que cumplen estos tres criterios reúnen las cualidades necesarias para formar parte de una colección: ser relativamente raros, no ser utilizados habitualmente para su destino inicial, ser objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad similar y tener un valor elevado.

Esta partida también incluye como artículos de colección:

- los automóviles y aeronaves, independientemente de su fecha de fabricación, de los que pueda probarse que han sido utilizados en el transcurso de un acontecimiento histórico,

- los automóviles y aeronaves de competición, de los que pueda demostrarse que han sido diseñados, construidos y usados únicamente para la competición y con un importante palmarés deportivo conseguido en prestigiosas carreras nacionales o internacionales.

Las partes y accesorios para automóviles y aeronaves se clasifican en esta partida siempre que se trate de piezas originales, con al menos treinta años de antigüedad (en el caso de los automóviles) o cincuenta años de antigüedad (en el caso de las aeronaves) y que ya no se fabriquen.

Las réplicas y reproducciones se excluyen, a no ser que cumplan los tres criterios mencionados anteriormente."

De conformidad con la nota del capítulo 97 de la Nomenclatura Combinada los automóviles serán susceptible de clasificarse en la partida 9705 siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1º. Que se trate de vehículos que se encuentren en su estado original, sin cambios sustanciales.
- 2º. Que tengan una antigüedad superior a 30 años.
- 3º. Que sean de un modelo que ya no se fabrique.
- 4º. Que sean susceptibles de ser considerados objetos de colección.

Por tanto, en principio, todos aquellos automóviles que reúnan los citados requisitos serían susceptibles de clasificarse en la partida 9705 al ser considerados objetos de colección con interés histórico o etnográfico.

Sin embargo, en esta cuestión se ha de tener presente la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a cuándo se ha de entender que un vehículo cuenta con interés histórico o etnográfico.

Es de destacar al respecto lo dispuesto en la sentencia Daiber, de 10 de octubre de 1985, asunto C-200/84, en la que clarifica qué se entiende por interés histórico o etnográfico a efectos de la partida 9705.

Señala la citada sentencia lo siguiente (es traducción libre):

"(...) 12. Las dos cuestiones prejudiciales plantean una única cuestión relativa a la interpretación de los términos "piezas de colección ... de interés histórico ... etnográfico..." a los que se refiere la partida 9905 del Arancel Aduanero Común, que indica textualmente "colecciones y piezas de colección de interés zoológico, botánico, mineralógico, anatómico, histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático".

(...)

16. Del examen de la primera frase del texto de la partida 9905, habida cuenta de las diferentes versiones lingüísticas del Arancel Aduanero Común, se desprende que un artículo está comprendido en dicha partida, si es apto por sí mismo para formar parte de una colección. (...) Este concepto debe interpretarse, en particular, con arreglo al principio según el cual la clasificación arancelaria debe efectuarse en función de las características y propiedades objetivas de los productos de que se trate.

17. Debe señalarse, en primer lugar, que las notas explicativas del Consejo de Cooperación Aduanera relativas al capítulo 99 ("obras de arte, objetos de colección y antigüedades") establecen que la mayoría de los artículos comprendidos en el presente capítulo son únicos, o al menos, existen en cantidades tan reducidas que no pueden adquirirse libremente". Por otra parte, aunque pueda considerarse que las partidas primafacie 9901 y 9903 se refieren a artículos únicos, no ocurre lo mismo con las restantes partidas del capítulo, que comprenden, por ejemplo, grabados y litografías originales, antigüedades y sellos de correos que no sean de emisión corriente, que pueden no ser únicos.

18. De ello se deduce que, para que un artículo pueda incluirse en una colección en el sentido de la partida 9905, debe ser relativamente raro. Por consiguiente, los artículos que anteriormente se fabricaban en serie pero que actualmente sólo existen en número limitado, de modo que no pueden obtenerse fácilmente, cumplen este requisito.

19. Las citadas notas explicativas precisan a continuación que los objetos comprendidos en el capítulo 99 "por regla general... no son objeto de transacciones comerciales ordinarias; algunos, sin embargo, son objeto de comercio especializado (sellos de correos, antigüedades, etc.).

A menudo son de gran valor, desproporcionado en relación con el valor de los materiales que los componen.

20. De ello se desprende que otra característica de los artículos en cuestión, vinculada a la anterior, es que no se negocian en el mercado ordinario y pueden alcanzar un precio elevado.

21. Por último, hay que observar que las piezas de coleccionista no suelen utilizarse para su fin original, aunque no se puede descartar que su capacidad funcional permanezca intacta.

22. Sin embargo, para la clasificación en la partida 9905 no basta con que un artículo cumpla únicamente los criterios de las piezas de colección expuestos anteriormente. También deben tener "interés histórico". Según las notas explicativas de la partida 9905 del Consejo de Cooperación Aduanera, entre los artículos que presentan este interés se encuentran "los artículos relacionados con el estudio de las actividades, usos, costumbres y características de los pueblos contemporáneos o anteriores". Esta categoría incluye: momias, sarcófagos, armas, objetos de culto, prendas de vestir, artículos utilizados por las razas primitivas, artículos que hayan pertenecido a celebridades":

23. Sin que sea necesario distinguir entre los términos "histórico" y "etnográfico", debe observarse que ni el texto de la partida 9905 ni las notas explicativas se limitan a la historia general de las naciones. El término "historia" abarca el desarrollo y los logros humanos en todos los campos.

24. De ello se desprende que un artículo relacionado con las realizaciones humanas, incluidas las del ámbito de la técnica, puede, por marcar un paso significativo en la evolución de las realizaciones humanas o ilustrar un periodo de dicha evolución, presentar un interés histórico o etnográfico en el sentido de la partida 9905 del arancel aduanero común.

25. En consecuencia, las cuestiones prejudiciales deben responderse del siguiente modo:

Las piezas de colección, en el sentido de la partida 9905 del arancel aduanero común, son artículos que reúnen las características necesarias para ser incluidos en una colección, es decir, artículos relativamente raros, que no se utilizan normalmente para su destino original, que son objeto de transacciones especiales fuera del comercio normal de artículos de utilidad similar y que tienen un valor elevado.

Se considerarán de interés histórico o etnográfico, a efectos de la partida 9905 del arancel aduanero común, las piezas de colección que demuestren un paso significativo en la evolución de las realizaciones humanas o ilustren un periodo de dicha evolución."

Por su parte la sentencia Clees, de 3 de diciembre de 1998, asunto C-259/97, viene a precisar cuando un automóvil posee interés histórico o etnográfico señalando lo que sigue (el subrayado y la negrita son de este Tribunal):

"(...) 7. El órgano jurisdiccional nacional que conoce del asunto ha afirmado que el vehículo de que se trata no responde al criterio del interés histórico, tal como fue interpretado en la sentencia Daiber, antes citada. No obstante, ha considerado que esta interpretación perdió su eficacia desde que, en virtud del apartado 1 del artículo 9 del Reglamento nº 2658/87, la Comisión elaboró las Notas explicativas sobre la partida 9705 de la NC (DO 1996, C 127, p. 3).

8. Sin embargo, dado que albergaba algunas dudas sobre si los requisitos previstos en las Notas explicativas de la Comisión correspondían a los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Daiber, antes citada, el Finanzgericht Düsseldorf suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse la partida 9705 de la Nomenclatura Combinada, contenida en el Anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) nº 2472/90, en el sentido de que, para ser considerados como objetos de colección de interés histórico, por regla general, los automóviles

- deben presentarse en su estado original, sin cambios sustanciales en el chasis, dirección o frenos, motor, etc.,
- han de tener al menos treinta años de antigüedad y - deben corresponder a un modelo o tipo que ya no se fabrique?»

9. Es preciso recordar que en el asunto Daiber, el Finanzgericht Baden-Württemberg había planteado dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la partida 9905 del Arancel Aduanero Común (en lo sucesivo, «AAC»), en su redacción anterior al establecimiento de la NC, cuyo texto era casi idéntico al de la actual partida 9705. El Tribunal de Justicia respondió en el sentido de que:

«- Los objetos de colección a efectos de la partida 9905 del AAC son los que revisten las cualidades necesarias para formar parte de una colección, es decir, los objetos relativamente raros, que no son utilizados habitualmente para su destino inicial, que son objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad similar, y que tienen un valor elevado;

- debe considerarse que tienen interés histórico o etnográfico los objetos de colección que, en el sentido de la partida 9905 del AAC, marcan un hito en la evolución de los logros humanos o encarnan un período de esta evolución.»

10. Al comprobar que las autoridades aduaneras nacionales habían efectuado interpretaciones distintas de la sentencia Daiber, antes citada, la Comisión elaboró las indicadas Notas explicativas. A tenor del punto 1 de dichas Notas explicativas:

«Esta partida incluye automóviles como piezas de una colección con interés histórico si responden a los criterios recogidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia dictada en el asunto 200/84, es decir, si:

- son relativamente raros,
- no son utilizados habitualmente para su destino inicial,
- son objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad similar,
- tienen un valor elevado

e

- ilustran un paso importante en la evolución de los logros humanos o un período de esa evolución.

Dado que un automóvil es básicamente un artículo utilitario con una vida relativamente corta y sujeto a un desarrollo técnico constante, puede considerarse que cumplen las condiciones señaladas en la sentencia, salvo si los hechos prueban claramente lo contrario:

- los que se presenten en su estado original, sin cambios sustanciales en el chasis, dirección o frenos, motor, etc., con al menos treinta años de antigüedad y de un modelo o tipo que ya no se fabrique;
- los fabricados antes de 1950, aun cuando no estén en condiciones de circular.»

11. El órgano jurisdiccional nacional señala que los criterios así establecidos no concurren necesariamente en todos los vehículos antiguos, como dan a entender las Notas explicativas de que se trata. Por lo tanto, de acuerdo con los principios establecidos por el Tribunal de Justicia, se excluye la posibilidad de que todo vehículo de gran valor, con una antigüedad de, como mínimo, treinta años, que ya no se fabrique y que se encuentre en su estado original pueda marcar un hito en la evolución de los logros humanos.

12. Con carácter preliminar, debe recordarse que la interpretación dada por una sentencia del Tribunal de Justicia a una disposición en materia de clasificación arancelaria no puede alterarse como consecuencia de la adopción de Notas explicativas por la Comisión, las cuales, si bien constituyen medios importantes para una interpretación uniforme de la NC por las autoridades aduaneras de los Estados miembros, carecen de fuerza vinculante en Derecho (sentencia de 16 de junio de 1994, Develop Dr. Eisbein, C-35/93, Rec. p. I-2655, apartado 21). El problema estriba precisamente, en determinar si las referidas Notas son acordes con los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de la disposición arancelaria controvertida.

13. A continuación, debe señalarse que, para ser clasificado en la partida arancelaria de que se trata, el Tribunal de Justicia consideró que no basta con que un objeto cumpla únicamente los criterios de los «objetos de colección», a saber, que tenga tan sólo las cualidades necesarias para formar parte de una colección. También debe tener un «interés histórico o etnográfico». Por ello, el Tribunal de Justicia consideró que debían cumplirse estos dos requisitos de forma acumulativa (véase la sentencia Daiber, antes citada, apartado 22).

14. En lo que atañe al primer requisito, tienen las cualidades necesarias para formar parte de una colección los objetos que responden a los cuatro criterios enumerados en el primer guión del fallo de la sentencia Daiber, antes citada. Procede señalar que los criterios que figuran en los cuatro primeros guiones del párrafo primero de las Notas explicativas de la Comisión, referidos a este primer requisito, corresponden a los establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Daiber.

15. En cuanto al segundo requisito, a saber, que el objeto considerado debe tener asimismo interés histórico o etnográfico, el Tribunal de Justicia señaló en la sentencia Daiber que el concepto de «Historia» comprende la evolución de la humanidad y los logros humanos en todos los ámbitos (apartado 23), incluido también el de la

fabricación de automóviles. Así, un automóvil, que tiene relación con los logros humanos en el ámbito de la técnica, puede tener interés histórico o etnográfico cuando marca un hito en la evolución de los logros humanos o ilustra un período de dicha evolución (sentencia Daiber, segundo guión del fallo).

16. La Comisión ha puntualizado ante el Tribunal de Justicia que los tres criterios que se enuncian en el primer guión del párrafo segundo del punto 1 de sus Notas explicativas, a los que se refiere la cuestión prejudicial, a saber, que el vehículo de que se trate se presente en su estado original, que tenga, al menos, treinta años de antigüedad y que corresponda a un modelo o tipo que ya no se fabrique, tienen relación únicamente con el segundo requisito relativo al interés histórico o etnográfico y en nada presuponen la aplicación de los cuatro criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en el primer guión del fallo de la sentencia Daiber en lo que al primer requisito se refiere.

17. Por otra parte, la Comisión señala que los tres criterios referidos, establecidos en colaboración y de acuerdo con los representantes de las autoridades aduaneras de los Estados miembros, sólo implican la presunción de que se reúnen los elementos cualificativos definidos por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia Daiber.

18. A este respecto, debe señalarse que la premisa sobre la que se basó la Comisión, a saber, que, un automóvil es básicamente un artículo utilitario con una vida relativamente corta y sujeto a un desarrollo técnico constante, es correcta y conforme con la orientación que dio el Tribunal de Justicia en la sentencia Daiber. En efecto, en la medida en que el concepto de Historia comprende los logros humanos en todos los ámbitos, deben tenerse en cuenta las particularidades de cada uno de éstos. Procede, por lo tanto, tomar en consideración la circunstancia de que un automóvil es un artículo fabricado con un objetivo, en principio, de carácter utilitario y no monumental y que está condicionado por las capacidades técnicas de su época.

19. Basándose en esta premisa, la Comisión estableció, en primer lugar, el criterio de que el vehículo en cuestión debe presentarse en su estado original, sin cambios sustanciales en sus componentes más importantes. Este criterio está justificado. En efecto, un vehículo que no se encuentre en su estado original no puede dar testimonio del estado de la evolución de la técnica de su época.

20. Igualmente está justificado el criterio de que el vehículo considerado haya dejado de fabricarse. Un vehículo que se siga fabricando ofrece ciertamente aún un interés actual para los consumidores por su función utilitaria y, por lo tanto, no puede relacionarse con una época ya pasada que le permita ofrecer un interés histórico.

21. El criterio de la antigüedad mínima del vehículo en cuestión debe considerarse en relación con el criterio del cese de la producción del vehículo, en el sentido de que un vehículo de al menos treinta años de antigüedad debería corresponder, en principio, a un modelo que ya no se fabrique y no podría ofrecer interés alguno por su función utilitaria. No obstante, debe considerarse que este criterio tiene un carácter relativo, por cuanto no puede descartarse la posibilidad de que un vehículo más reciente tenga cualidades que puedan atribuirle un interés histórico.

22. Por consiguiente, procede afirmar que los tres criterios aludidos, como elementos constitutivos de la presunción formulada por la Comisión, no se alejan de las orientaciones definidas por el Tribunal de Justicia en la sentencia Daiber, antes citada. En efecto, los vehículos que responden a dichos criterios, en principio, pueden poner de manifiesto particularidades técnicas y estéticas de la época de su fabricación e ilustrar así, especialmente, un período de la evolución de los logros humanos en el sector de la fabricación de automóviles.

23. Además, corrobora esta afirmación la finalidad que el Tribunal de Justicia reconoció a la exención arancelaria establecida en la partida 9705 de la NC, cuyo objetivo es facilitar los intercambios culturales y educativos entre las naciones (sentencia Daiber, antes citada, apartado 15).

24. En cambio, el hecho de que un vehículo responda a los tres criterios establecidos por la Comisión no basta para su clasificación en la partida 9705 de la NC. Por una parte, estos tres criterios sólo revelan una presunción de que existe un interés histórico o etnográfico, que queda desvirtuada si la autoridad competente demuestra que el vehículo no tiene ningún carácter específico relacionado con un período del pasado, en tanto en cuanto no puede marcar un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustrar un período de esta evolución. Por otra parte, es preciso también que concurren los cuatro criterios mencionados en el primer guión del fallo de la sentencia Daiber, relativos a la posesión de las cualidades necesarias para que un vehículo pueda formar parte de una colección.

25. Por consiguiente, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que la partida 9705 de la NC debe interpretarse en el sentido de que se presume que tienen un interés histórico o etnográfico los automóviles que

- se presenten en su estado original, sin cambios sustanciales en el chasis, dirección o frenos, motor, etc.,
- tengan, al menos, treinta años de antigüedad y
- correspondan a un modelo o tipo que ya no se fabrique.

No obstante, los automóviles que reúnan dichos requisitos no tienen interés histórico o etnográfico cuando la autoridad competente demuestre que no pueden marcar un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustrar un período de dicha evolución.

Es preciso además que se cumplan los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las cualidades necesarias para que un vehículo pueda formar parte de una colección."

De lo dispuesto por el TJUE se deriva que un vehículo puede ser considerado objeto de colección cuando el mismo cumpla los requisitos establecidos para ello en las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada.

En este sentido reconoce el citado Tribunal una presunción iuris tantum sobre la base de la cual los vehículos que reúnan las condiciones fijadas en las citadas Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada (encontrarse en su estado original, tener al menos 30 años de antigüedad, y corresponder a un modelo que no se fabrique) y además cumplan los requisitos para ser considerados objetos de colección (ser relativamente raros, no ser utilizados habitualmente para su destino inicial, ser objeto de transacciones especiales al margen del comercio habitual de artículos de una utilidad personal y tener un valor elevado) ostentarán interés histórico y etnográfico y podrán ser incluidos en la partida arancelaria 9705.

Asimismo, el citado órgano jurisdiccional deja claro que dicha presunción podrá ser destruida mediante prueba en contrario, aportada por la Administración, de modo que si ésta, a pesar de que se cumplan las condiciones señaladas anteriormente, acredita que los vehículos de que se trate no marcaron un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustraron un período de dicha evolución, podrá negar la inclusión de los mismos en la partida 9705,

Siendo esto así y aclarado que los vehículos pueden ser considerados, en determinadas condiciones, objetos de colección, procede desestimar las pretensiones de la Directora recurrente puesto que cuando proceda aforar un vehículo importado en la partida arancelaria 9705 por cumplirse los requisitos establecidos para ello, resultará de aplicación el tipo de IVA reducido al que se refiere el artículo 91.Uno.4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recordemos que de acuerdo con el citado precepto, se aplicará el tipo del 10 por ciento: "a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y colección, cualquiera que sea el importador de los mismos (...)"

A dicha conclusión no le resulta oponible lo señalado por la Dirección General de Tributos en contestación a las consultas vinculantes V1839/10, de 4 de agosto y V4047/15, de 16 de diciembre en la medida en que en las mismas lo que se plantea es cuál es el tipo de IVA aplicable en entregas interiores de vehículos calificados como históricos, operaciones para las que, efectivamente, la norma no prevé un tipo impositivo reducido.

Se ha de recordar que en este punto que la Ley de IVA establece una diferenciación entre el tipo de IVA aplicable a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y el tipo aplicable a las entregas de estos mismos bienes realizadas en el interior del territorio de aplicación del impuesto puesto que el legislador pretende favorecer las importaciones de objetos de arte, colección y antigüedades para enriquecer el patrimonio cultural de la Unión (téngase en cuenta que incluso la reventa posterior de los bienes importados efectuada por un revendedor sujeto al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, estaría sujeta al tipo general de IVA).

En definitiva y por lo expuesto procede desestimar el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina puesto que no cabe acoger el criterio manifestado por la Directora recurrente en la medida en que la norma reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé la posibilidad de aplicar el tipo de IVA reducido del 10% para los vehículos que sean considerados objetos de colección y ostenten interés histórico o etnográfico en los términos señalados anteriormente.

Por tanto a juicio de este Tribunal procede fijar el siguiente criterio:

"A las importaciones de vehículos históricos les será de aplicación el tipo reducido de IVA del 10% cuando se acredite que los mismos cumplen las condiciones establecidas por la nota complementaria del Capítulo 97 de la nomenclatura combinada, de acuerdo con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para ser considerados objetos de colección con interés histórico o etnográfico"

No se aplicará el citado tipo reducido cuando la Administración demuestre que a pesar de cumplirse las condiciones fijadas en las notas explicativas de la nomenclatura combinada, los vehículos de que se trate no pueden marcar un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustrar un periodo de dicha evolución."

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

A las importaciones de vehículos históricos les será de aplicación el tipo reducido de IVA del 10% cuando se acredite que los mismos cumplen las condiciones establecidas por la nota complementaria del Capítulo 97 de la nomenclatura combinada, de acuerdo con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para ser considerados objetos de colección con interés histórico o etnográfico"

No se aplicará el citado tipo reducido cuando la Administración demuestre que a pesar de cumplirse las condiciones fijadas en las notas explicativas de la nomenclatura combinada, los vehículos de que se trate no pueden marcar un hito en la evolución de los logros humanos ni ilustrar un periodo de dicha evolución.

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