

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
43/2017 de 6 febrero**

JUR\2017\38705

TRIBUTOS TRAFICO EXTERIOR

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 320/2015

Ponente: Excmo Sr. Jaime Alberto Santos Coronado

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000320/2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00337/2015

Demandante: MITSUBISHI ELECTRIC EUROPE, BV , SUCURSAL EN ESPAÑA

Procurador: VICTORIA BRUALLA GOMEZ DE LA TORRE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a seis de febrero de dos mil diecisiete.

Visto el presente recurso contencioso administrativo, nº 320/15, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la Procuradora Dª. Victoria Brualla Gómez de la Torre, en nombre y representación de la entidad **MITSUBISHI ELECTRIC EUROPE B.V., SUCURSAL EN ESPAÑA**, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de abril de 2.015 (R.G. 6910/2011, 472/2012 y 484/2912), en materia de Tarifa Exterior Comunidad, ejercicios 2.008 y 2.009, e IVA, Actas de Inspección, ejercicio 2.009, en el que la Administración demandada ha estado

dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO, Magistrado de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de MITSUBISHI ELECTRIC EUROPE, B.V., contra la resolución del TEAC, de fecha 22 de abril de 2.015 (JT 2015, 643) (R.G. 6910/2011, 472/2012 y 484/2912), que estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas interpuesta contra Acuerdo de liquidación de 8 de agosto de 2011 derivado del acta A02-71942483 extendida por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2008 y cuantía 84.071,54 €; Acuerdo de liquidación de 25 de enero de 2012, derivado del acta A02-71994791 extendida por el concepto "Tarifa-Exterior Comunidad", ejercicio 2009 y cuantía 89.141,89 €; y Acuerdo de liquidación de 25 de enero de 2012 derivado del acta A02-71996225 extendida por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2009 y cuantía 12.106,05 €.

SEGUNDO: Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello a la parte actora para que formalizara la demanda, la cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho que consideró oportunos y terminó por suplicar que se anule y deje sin efecto tanto la Resolución del TEAC impugnada como los acuerdos de liquidación de los que la misma trae causa, por el concepto de "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicios 2008 y 2009, por importes de 84.071,54 euros y 89.141,89 euros, respectivamente; solicitando mediante OTROSI, entre otros extremos, que en su caso la Sala plantee cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respecto de la siguiente cuestión: Si la actuación de la Administración consistente en clasificar en la partida 8543 y no en la 8471 los kioscos de fotografía digital es una actuación contraria al Derecho Comunitario y, en particular, al Reglamento CEE nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987 (LCEur 1987, 3037, 5994, 6140 y LCEur 1988, 2637), relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

TERCERO: Formalizada la demanda, se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de Derecho pertinentes y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO: Habiendo sido solicitado y acordado el recibimiento a prueba del procedimiento, practicándose de las propuestas las estimadas pertinentes con el resultado obrante en autos, y tras presentar las partes escritos respectivos de conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos, señalándose para votación y fallo el día 2 de febrero del corriente año 2.017 en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Se dirige el presente recurso contra la precitada resolución del TEAC, de la que son precedentes fácticos a tener en cuenta a efectos resolutorios, que resultan del expediente administrativo incorporado a los autos y se recogen en la Resolución impugnada, los siguientes:

1.- La Inspección de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT incoó a la entidad MITSUBISHI ELECTRIC EUROPE, BV SUCURSÁL EÑ ESPAÑA las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-71.942483 de fecha 18 de julio de 2011, por el. concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2008, en la que se proponía la liquidación siguiente: Cuota: 73.389,59 €; Intereses de demora: 10.626,20 €; total deuda a ingresar: 84.015,79 €.

- Acta A02-71994791 de fecha 18 de noviembre de 2011, por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente: Cuota: 92.916,81 €; Intereses de demora: 11.610,78 €; total deuda a ingresar: 104.527,59 €.

- Acta A02-71996225 de fecha 18 de noviembre de 2011, por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2009, en la que se proponía la liquidación siguiente: Cuota: 14.194,70 €; Intereses de demora: 18;20 €; total deuda a ingresar: 14.212,90 €.

2.- Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprende que los motivos de regularización contenidos en las referidas propuestas de liquidación fueron los siguientes:

- Modificación de la clasificación arancelaria de los kioscos digitales para el revelado de fotografía digital importados por la empresa durante los ejercicios objeto de comprobación, 2008 y 2009, puesto que, de acuerdo con el criterio mantenido por la Inspección, debían clasificarse, conforme a las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada y la consulta de la Subdirección General de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de 12 de febrero de 2008, en la subpartida arancelaria 8543.70.90, con aplicación de un tipo arancelario del 3,7%, en lugar de en la subpartida 8471.50;00:90, con tipo 0%, en la que habían sido declarados por la entidad importadora en los correspondientes DUA de importación.

- Incremento del valor en aduana declarado por la sociedad en las declaraciones de importación de los referidos kioscos digitales al considerar procedente incrementar dicho valor en el importe satisfecho a la entidad Microsoft como contraprestación por la utilización del software incorporado a dichos productos, de acuerdo con los contratos de licencia firmados con dicha entidad, y ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 32.1.c) del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que aprobó el Código Aduanero Comunitario (LCEur 1992, 3275; LCEur 1996, 3891 y LCEur 1998, 1681) , y el artículo 159 del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (LCEur 1993, 3180; LCEur 1994, 3198; LCEur 1996, 2536; LCEur 1997, 1644 y LCEur 1999, 1078) , por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario .

- Modificación de la clasificación arancelaria de los grabadores digitales modelos DXNT400E y DXTL4509E que la Inspección considera que, de acuerdo con las Reglas generales para la interpretación de la: nomenclatura combinada, las consultas vinculantes que en el acta se enumeran evacuadas por diferentes Estados miembros y lo mantenido por la Subdirección General de Inspección e Investigación del referido Departamento en escrito de 24 'de abril de 2009, debían clasificarse en la subpartida 8521.90.00.90 con aplicación de un tipo arancelario del 13,9% en vez de en la declarada por la sociedad en sus importaciones, subpartida 8543.70.90.99, a la que resultaba aplicable un tipo arancelario del 3,7%.

- Modificación de la clasificación arancelaria de las partes y piezas de los grabadores digitales puntualizadas por la sociedad en sus declaraciones de importación en la subpartida arancelaria 8543.90.00.90, debiendo haberlo sido por la subpartida 8522.90.80.99 procediendo, en consecuencia, aplicar sobre los valores en aduana liquidados la diferencia entre el tipo arancelario correspondiente a la partida declarada, 3,7%, y los correspondientes a la partida propuesta por los actuarios, 4%.

- Incremento del valor en aduana declarado por la empresa en los despachos de importación de los aparatos de climatización de la gama City Multi modelo PEFYP50, en el importe de los pagos efectuados a la empresa Mitsubishi Electric Corporation por el software denominado "servicio pin para clientes" incorporado a los mismos.

Como consecuencia de la exigencia de los derechos de arancel derivados de la modificación de la clasificación arancelaria de las referidas mercancías importadas, se exigió, asimismo, el IVA a la

importación correspondiente al resultado de incrementar la base imponible de este impuesto en el importe de estos derechos de arancel; sin que se aprecie por la Inspección la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas -en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria .

3.- Transcurrido el plazo de trámite de audiencia concedido a la entidad sin que ésta presentara alegaciones, la Jefa Adjunta de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT dictó, con fecha 8 de agosto de 2011, el acuerdo de liquidación por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad" derivado del acta A02-71942483.

Con fecha 25 de enero de 2012, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control tributario y aduanero de la, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la AEAT dictó los acuerdos de liquidación por los conceptos "Tarifa Exterior Comunidad" e "IVA Actas de Inspección" derivados de las actas A02-71994791 y A02-71996225, respectivamente.

En los referidos acuerdos de liquidación se confirmaba en todos sus puntos las propuestas inspectoras, si bien se tienen en cuenta únicamente los DUA no caducados en virtud del artículo 221.3 del CAC por lo que, tras calcular los intereses de demora correspondientes, los importes resultantes son los siguientes:

- Liquidación "Tarifa Exterior Comunidad" derivada del acta A02-71942483: Cuota: 73.389,59 €; Intereses de demora: 10.681,95 €; total deuda a ingresar: 84.071,54 €.

- Liquidación "Tarifa "Exterior Comunidad" derivada del acta A02-71994791: Cuota: 79.032,41 €; Intereses de demora: 10.109,48 €; total deuda a ingresar: 89.141,89 €.

- Liquidación "IVA Actas de Inspección" derivada del acta A02-71996225: Cuota: 12.094,15 €; Intereses de demora: 11,90 €; total deuda a ingresar: 12.106,05 €.

4.- Disconforme la interesada con tales actos de liquidación interpuso con fecha 18 de agosto de 2011 reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra el acuerdo de liquidación de 8 de agosto de 2011, que fue registrada con R.G. 6910/2011; y el 6 de febrero de 2012, interpuso sendas reclamaciones económico- administrativas frente a los acuerdos de liquidación de 25 de enero de 2012, registradas con R.G. 472/2012 y R.G. 484/2012; presentando alegaciones mediante las que muestra su disconformidad respecto de la clasificación arancelaria efectuada en los acuerdos de liquidación de las mercancías importadas por la entidad (kioskos, digitales para el revelado de fotografía digital y grabadores digitales, así como sus partes y piezas), manifestando estar conforme con las demás cuestiones que son objeto de dichos acuerdos. Siendo acumuladas dichas reclamaciones y resuelta en virtud de Resolución del TEAC de 22 de abril de 2015, estimándolas parcialmente en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho de Derecho Quinto de la misma, esto es, "dado que la Inspección aprecia que no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas y que no existen indicios de la comisión de infracción tributaria, hay que concluir que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante". Lo que da lugar en definitiva al presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO

El TEAC fundamenta su desestimación, razonando que en el presente supuesto, respecto de las mercancías consistentes en kioskos digitales para el revelado de fotografía digital, es relevante destacar la sentencia de esta misma Sala y Sección de fecha 24 de octubre de 2011 que desestima el recurso nº

432/2009 interpuesto por la misma entidad ahora reclamante, en la que la cuestión objeto de controversia es la misma que ahora se dilucida: la clasificación arancelaria de los kioscos de fotografía digital, importados por la reclamante en aquella ocasión durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006, y en la que se razona que "la mercancía importada denominada "kioscos digitales para revelado de fotografía digital" tiene una finalidad referida exclusiva y específicamente a la fotografía o las imágenes, siendo su función precisamente el tratamiento de tales imágenes, por, lo que debe entenderse que desempeña una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos y, en consecuencia, la clasificación correcta es la 8543.70.90; debiendo confirmarse la clasificación arancelaria efectuada por la Inspección y desestimarse la alegación de la reclamante, lo cual implica un cambio de criterio respecto de la doctrina mantenida hasta ahora por este Tribunal."

Y en cuanto a la segunda mercancía importada por la reclamante cuya clasificación es objeto de controversia, esto es, los denominados "grabadores digitales" modelos DXNT400E y DXTL4509E, se ha de tener en cuenta, conforme al criterio del TJUE expuesto en la sentencia de 17 de marzo de 2.005 (TJCE 2005, 80) , en asunto C- 467/03, en la que responde a una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal alemán, que dicha mercancía desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC, por lo que debe clasificarse en la partida específica correspondiente a los aparatos que realizan las mismas funciones que las mercancías importadas, como es la 8521, "Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporados" y dentro de esta partida en la subpartida 8521.90.00.90. Esta es la posición arancelaria que propuso la Inspección en el presente supuesto, así como el Tribunal alemán en la referida sentencia del TJUE. Del mismo modo, consta en el expediente la existencia de numerosas Informaciones arancelarias vinculantes en las que se llega a la misma conclusión respecto a la clasificación arancelaria de este tipo de aparatos. Razones por las que entiende el TEAC que deben confirmarse los acuerdos impugnados respecto a ambas clasificaciones arancelarias.

Por su parte, en la demanda de este recurso, la parte actora invoca, como motivos de impugnación de la anterior resolución del TEAC, en síntesis, la improcedencia de clasificar los grabadores digitales en la partida 8521, así como la improcedencia de clasificar las piezas de los grabadores en la partida 8522, señalando que el criterio que mantiene la sentencia de la Audiencia Nacional que cita el TEAC, de 24 de octubre de 2011 (recurso nº 432/2009), que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la misma recurrente contra el arancel exigido por la importación de idénticos productos durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006, ha sido superado por la propia Administración (y, en concreto, por el TEAC en su Resolución de fecha 13 de diciembre de 2.011), que en la reclamación relativa al ejercicio 2007, en el que se importaron idénticos kioscos digitales, declaró que dichos productos debían clasificarse en la partida 84714100. Y si los grabadores no se clasifican en la partida 8521, (y tampoco en la 8519), sus piezas no pueden clasificarse en la posición 8522. Así pues, de estimarse lo alegado relativo a los grabadores, deberá estimarse también la procedencia de clasificar sus piezas en la posición 8543 y en ningún caso en la partida 8522.

TERCERO

Pues bien, respecto de la correcta clasificación de las mercancías importadas por la entidad consistentes en kioscos digitales para el revelado de fotografía digital, ha de manifestarse que, ciertamente, tal cuestión ya fue debidamente analizada y resuelta mediante la Sentencia de esta misma Sala y Sección de fecha 24 de octubre de 2.011 (PROV 2011, 374051) , dictada en el recurso nº

432/2009 a instancia de la misma entidad hoy actora, debiendo necesariamente reproducir los fundamentos expuestos en dicha Sentencia, en cuanto ahora interesa, del siguiente tenor literal:

<< TERCERO: Así pues, la cuestión en litigio consiste en determinar la correcta clasificación arancelaria de la mercancía correspondiente a los kioscos de fotografía digital importados por la entidad hoy actora en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, que ésta declaró por los códigos arancelarios 8471.41.00 y 8471.50.00, ambos con un tipo 0%, y que la Inspección clasifica en la partida 8543.89.95, con un tipo del 3,7%.

Por lo que respecta a la clasificación arancelaria procedente, ha de manifestarse que es el convenio de 14 de junio de 1983, ratificado mediante instrumento de 18 de septiembre de 1987, por el que se establece el sistema Armonizado de Designación y codificación de Mercancías, íntegramente recogido por el reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de junio de 1987 (LCEur 1987, 3037, 5994 y LCEur 1988, 2637) (DOCE 256/87, de 7 de septiembre), relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, el que establece la clasificación arancelaria.

Asimismo, el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento Comunitario del Consejo 2658/87, de 23 de junio (LCEur 1987, 3037, 5994 y LCEur 1988, 2637) , contiene en sus Reglas Generales interpretativas 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 (RCL 1987, 2751) .

La Regla Primera del Arancel de Aduanas 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 reglas siguientes, que son las demás Reglas Generales. La Regla Sexta 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 aplicarán las Notas de Sección y Capítulo, salvo disposiciones en contrario."

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas y sus notas para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudirse, a las Reglas Generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Por otra parte, conviene precisar que según una reiterada jurisprudencia, el Consejo de la Unión Europea ha conferido a la Comisión, cuando actúa en cooperación con los expertos aduaneros de los Estados miembros, una amplia facultad de apreciación para precisar el contenido de las partidas arancelarias que pueden tenerse en cuenta al clasificar una mercancía determinada; si bien la facultad de la Comisión para adoptar las medidas contempladas en el artículo 9 del Reglamento nº 2658/87 (LCEur 1987, 3037, 5994, 6140 y LCEur 1988, 2637) , no le autoriza a modificar el contenido ni el alcance de las partidas arancelarias.

Igualmente, es jurisprudencia reiterada que, en aras de la seguridad jurídica y de la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de la partida de la NC. Las notas explicativas de la NC, elaboradas por la Comisión, y las elaboradas respecto al SA por la Organización Mundial de Aduanas, contribuyen de manera importante a la interpretación del

alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin ser, no obstante, jurídicamente vinculantes. Y como ya ha dicho esta Sala (SS. de 9/4/07 (PROV 2007, 112313) , 28/5/07 (PROV 2007, 136248)) el destino del producto puede constituir un criterio objetivo en materia de clasificación arancelaria siempre que sea inherente al producto, inherencia que debe poderse apreciar en función de las características y propiedades objetivas del mismo. Por tanto, en el caso que nos ocupa, no ha de estarse tanto al destino que se le pretende dar en el momento de su presentación en la Aduana como al destino que se le puede dar o que le es propio a la mercancía en atención a sus características técnicas.

CUARTO : En el presente caso, resulta de lo actuado que los llamados kioscos digitales son máquinas que permiten el tratamiento y procesamiento de imágenes de diferentes formatos de impresión, grabación de CD/DVD, disponen de funciones de retoque fotográfico, ajustes, decoración (marcos, calendarios, clip...), pudiendo conectarse a múltiples unidades de impresión para lo que disponen de una pantalla táctil, lectores de tarjetas de los tipos más comunes, lector/grabador de CD y DVD, dispositivo bluetooth, puertos USB para Pen Drives y un software que le permite recibir órdenes de trabajo de otras terminales a las que se conecte y tratarlas en las unidades de impresión o reenviarlas a un laboratorio digital.

Dentro del Capítulo 84 de la Nomenclatura Combinada, la partida arancelaria 84.71 (subpartidas 84.71.50.00 y 84.71.41.00), en la que la parte actora clasifica estas máquinas comprende "las Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte". Por su parte, la subpartida 84.71.50.00 clasifica "Las unidades de proceso digitales, excepto las de las subpartidas 8471 41 u 8471 49, aunque incluyan en la misma envoltura uno o dos de los tipos siguientes de unidades: unidad de memoria, unidad de entrada y unidad de salida", siendo la subpartida 84.71.50.90 la residual (las demás). Y la subpartida 84.71.41.00 clasifica "las demás máquinas automáticas de procesamiento de datos numéricos (digitales)", siendo la subpartida 84.71.50.90 la residual (las demás).

Por otro lado, la partida arancelaria 85.43 (subpartida 85.43.89.95), en la que clasifica dichas máquinas la Inspección, incluye "las Máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo", siendo la subpartida 85.43.89.95, la residual dentro de las demás máquinas y aparatos.

Por último, la nota 5 E) del Capítulo 84 que nos ocupa, determina que "Las máquinas que desempeñen una función propia distinta del tratamiento o procesamiento de datos y que incorporen una máquina automática para el tratamiento o procesamiento de datos o trabajen en unión con tal máquina, se clasifican en la partida correspondiente a su función o, en su defecto, en una partida residual".

QUINTO : Pues bien, la Administración considera, de acuerdo con la referida nota del Capítulo 84 y la Regla General primera para la interpretación de la nomenclatura combinada, que los denominados kioscos digitales para el revelado de fotografía digital deben clasificarse en la partida 8543 (Máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo), y no en la partida 8471 (Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte); sin que el hecho de que la máquina incorpore una unidad de proceso que incluya en la misma envoltura de memoria unidades de entrada y salida, implique su clasificación en la partida 84.71. Y por aplicación de la Regla General 6, al no existir una subpartida en la que específicamente se incluyan los kioscos digitales, éstos deben incluirse en la subpartida residual correspondiente a "las demás máquinas y aparatos con función propia".

Debe resaltarse que dicho criterio ha sido respaldado plenamente por el Servicio de Arancel del Departamento de Aduanas e IIEE, el cual en informe de 12 de febrero de 2.008, y en contestación a la consulta formulada por la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero sobre la correcta clasificación de este tipo de mercancías, manifiesta de forma clara y expresa que "Se trata de un dispositivo con función propia, no expresado ni comprendido en otra parte, por lo que debe clasificarse en una partida residual. El hecho de que incorpore una unidad de proceso que incluya en la misma envoltura varias unidades de memoria, unidades de entrada y salida, no implica su clasificación en la partida 84.71, puesto que esta máquina desempeña una función específica (tratamiento y procesamiento de imágenes) distinta de la general del tratamiento o procesamiento de datos".

Y la Sala considera que debe confirmarse dicho criterio como más ajustado a derecho que el que propone la parte actora pues, ciertamente, no cabe interpretar razonablemente que las máquinas en cuestión tienen como función principal el tratamiento o procesamiento de datos, cuando tienen una finalidad referida exclusiva y específicamente a la fotografía o las imágenes, ajena e independiente a dicho tratamiento o procesamiento de datos; siendo claro el texto de la nota 5 E) del Capítulo 84 de la nomenclatura combinada, antes referida, en el sentido de que si se incorpora a una máquina con función propia una máquina para el tratamiento o procesamiento de datos, habrá de estarse a la función principal o propia, con lo que se considera correcta la clasificación en la partida residual, y no en la de tratamiento o procesamiento de datos. Procediendo en consecuencia confirmar la regularización practicada, con aplicación en todos los casos del tipo arancelario del 3,7%, correspondiente a las subpartidas aplicables en los ejercicios comprobados, sin que a ello obste el hecho de que en el Reino Unido se siga otro criterio, desde luego no consolidado en el ámbito comunitario europeo, ni tampoco la Sentencia que se invoca del Tribunal de Justicia de la CE de 18-12- 97, por referirse a un dispositivo distinto, denominado Vista Board, que no tiene la misma función que el kiosco digital, ya que se trata de un componente electrónico destinado al procesamiento de imágenes que puede servir como tarjeta gráfica de ordenador, sin que ejerza una función distinta del tratamiento de información, según la propia Sentencia, por lo que no se trata de un caso idéntico al presente, como se afirma, en el que la función es exclusivamente fotográfica e independiente de las máquinas de procesamiento de datos, como ha quedado expuesto.>>

CUARTO

Los anteriores Fundamentos resultan plenamente aplicables al presente recurso, al tratarse de idéntica cuestión planteada por la misma entidad, en aplicación del principio de seguridad jurídica y unidad de criterio, sin que a ello obste la Sentencia del TJCE de 18 de diciembre de 1.997 , que de nuevo invoca la parte actora, dado que como ya se dijo entonces se refiere "a un dispositivo distinto, denominado Vista Board, que no tiene la misma función que el kiosco digital, ya que se trata de un componente electrónico destinado al procesamiento de imágenes que puede servir como tarjeta gráfica de ordenador, sin que ejerza una función distinta del tratamiento de información, según la propia Sentencia, por lo que no se trata de un caso idéntico al presente, como se afirma, en el que la función es exclusivamente fotográfica e independiente de las máquinas de procesamiento de datos" ; ni tampoco obste el informe pericial aportado a las presentes actuaciones, por considerar que no alcanza a desvirtuar los fundamentos expuestos, que han sido respaldados por el Servicio de Arancel del Departamento de Aduanas e IIEE en informe evacuado el 12 de febrero de 2.008, en contestación a la consulta formulada por la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero sobre la correcta clasificación de este tipo de mercancías.

Razones por las que debe entenderse correcta la clasificación 8543 efectuada por la Administración, en la que se incluyen las máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni

comprendidos en otra parte, y no en la partida 8471 que se pretende, que comprende las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades; lectores magnéticos u ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, no expresadas ni comprendidas en otra parte.

QUINTO

Por lo que se refiere a la mercancía importada consistente en los grabadores digitales modelos DXNT400E y DXTL4509E, según la Administración se trata de máquinas "para grabación, visión y control de múltiples cámaras de seguridad que tienen como función principal la reproducción o grabación de videos con fines de vigilancia o similares, como así reconoce el representante de la sociedad en la Diligencia de 15 de julio de 2011"; entendiéndose que tal mercancía debe clasificarse en la posición arancelaria 8521.90.00.90, donde se incluyen los aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado (8521) que no sean de cinta magnética ni estén destinadas a cierto tipo de aeronaves, a la que resulta aplicable un tipo del 13,9 %. Por el contrario, la parte actora entiende que dichos grabadores digitales deben clasificarse en la subpartida arancelaria 8543.70.90.99, en la que se clasifican las demás máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte del capítulo 85, siéndoles aplicable por tanto un tipo del 3,7 %.

Y debe decirse, asimismo, que esta cuestión ha sido también ya resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante Sentencia de 17 de marzo de 2005 (TJCE 2005, 80) , en asunto C-467/03, que tenía por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE (RCL 1978, 2836) , por el Finanzgericht München (Alemania), mediante resolución de 24 de junio de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre de 2003, en el procedimiento entre Ikegami Electronics (Europe) GmbH y Oberfinanzdirektion Nürnberg. En la referida sentencia se resolvió así una petición de decisión prejudicial planteada por el citado Tribunal alemán sobre la clasificación arancelaria de un aparato de grabación digital de características similares a los que ahora nos ocupan. Y el TJUE resolvió la cuestión con arreglo a los siguientes argumentos:

<<16. Mediante la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si debe considerarse que un aparato de grabación digital como el controvertido en el litigio principal desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC. (...)

18. En el caso de autos, el texto de la partida 8471 de la NC, en la que, según Ikegami, está incluido el aparato controvertido en el litigio principal, menciona, en particular, las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades. El texto de la partida 6521 de la NC, en la que debe clasificarse dicho aparato a juicio de la administración de aduanas alemana, se refiere, entre otros, a los aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido.

(...)

20. De acuerdo con la descripción proporcionada por la resolución de remisión, que se completa con las precisiones aportadas por Ikegami tanto por escrito como en la vista, el aparato controvertido en el litigio principal posee, además del equipamiento característico de una máquina automática para tratamiento o procesamiento de datos, un equipamiento específico que permite la memorización de señales analógicas correspondientes a imágenes o sonidos transmitidos por fuentes externas, la conversión digital de dichas señales, su compresión y su reproducción en pantalla. El órgano jurisdiccional remitente añade que, debido a este equipamiento específico, el aparato se comercializa

como grabadora de vídeo digital, información que Ikegami confirmó en las observaciones formuladas durante la vista.

21. Aunque está provisto de un equipamiento que permite el tratamiento o procesamiento de datos, el aparato se diferencia de una máquina automática que desempeñe únicamente la función de tratamiento o procesamiento de datos no sólo por su función especial de memorización de señales de imagen y sonido, sino también por la forma en que se comercializa y presenta al público (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de septiembre de 2003 (TJCE 2003, 299) , Sony Computer Entertainment Europe/Comisión, T-243/01 , Rec. p. 11-4189, apartado 112).

22. Si, como sostiene Ikegami, el aparato controvertido en el litigio principal no permite la grabación simultánea de imagen y sonido, ni la grabación y reproducción de imágenes en movimiento, esta circunstancia, aun suponiéndola probada, no impide que se llegue a la conclusión de que dicho aparato, que está dotado de elementos que permiten la memorización y la reproducción tanto de sonidos como de imágenes, desempeña una función que va más allá del tratamiento o procesamiento automático de datos.

23. Además, debe precisarse que, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el destino del producto puede constituir un criterio objetivo en materia de clasificación arancelaria siempre que sea inherente a dicho producto, inherencia que debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas del producto (véanse las sentencias de 5 de abril de 2001 (TJCE 2001, 107) , Deutsche Nichimen, C-201/99 , Rec. p. í-2701, apartado 20, y Krings, antes citada, apartado 30).

24. En el caso de autos, la descripción proporcionada por la resolución de remisión pone de manifiesto que una de las características objetivas del aparato controvertido en el litigio principal es la posibilidad que ofrece de conectarlo a cámaras de televisión con fines de videovigilancia. Según dicha resolución y las precisiones aportadas por Ikegami en la vista, este aparato está provisto de un dispositivo de control que permite ajustar el tamaño de las imágenes y modificar la orientación de las cámaras a las que está conectado. En la vista, Ikegami señaló, asimismo, que las promociones comerciales de dicho aparato se dirigen a las personas encargadas de la vigilancia de inmuebles.

25. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, con excepción del tratamiento o procesamiento automático de datos que permite el equipamiento básico del que está dotado, el aparato, tal como está equipado, no puede utilizarse con fines distintos de la grabación y la reproducción de imágenes y sonidos en el marco de la videovigilancia al no estar provisto de programas adecuados.

26. Esta finalidad particular, inherente a las características objetivas de los elementos de que se compone el aparato controvertido en el litigio principal, confirma la tesis según la cual éste desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento automático de datos.

27. En apoyo de sus alegaciones, Ikegami invoca la nota que figura a continuación de las notas explicativas del SA, relativas a la nota 4 de la sección XVI de la NC, en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal.

28. Esta nota es del siguiente tenor:

«Debe tenerse en cuenta que los elementos constitutivos que no cumplen los requisitos fijados por la nota 4 de la Sección XVI se rigen por su propio régimen. Esto sucede, en particular, en el caso de los sistemas de videovigilancia de circuito cerrado, constituidos por la combinación de un número variable de cámaras de televisión y de monitores de vídeo conectados mediante cables coaxiales con un controlador de sistema, conmutadores, tableros audio/receptores y, en su caso, máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos (para almacenar datos) y/o grabadoras de vídeo (para grabar imágenes).»

29. *Ikegami sostiene que, habida cuenta de dicha nota, procede considerar que el aparato controvertido en el litigio principal es una máquina para tratamiento o procesamiento de datos que, aunque puede constituir un sistema de videovigilancia cuando se combina con cámaras de televisión, debe ser objeto de una clasificación arancelaria diferente.*

30. *Sin embargo, al distinguir las máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos destinadas al almacenamiento de dichos datos («saving data»), por una parte, y los aparatos cuya función consiste en grabar imágenes («video recorders»), por otra, la nota transcrita en el apartado 28 de la presente sentencia confirma que debe considerarse que un aparato como el controvertido en el litigio principal, que está dotado de una función de grabación digital de imágenes y sonidos, desempeña una función propia que va más allá del tratamiento o procesamiento automático de datos.*

31. *A la vista de todo lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que un aparato que graba señales emitidas mediante cámaras y, una vez comprimidas, las reproduce en pantalla con fines de videovigilancia, desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC.>>*

En suma, como señala el TEAC siguiendo el criterio propuesto por la Inspección, en el caso de autos, para determinar correctamente la clasificación arancelaria de la mercancía importada, grabadores digitales, se ha de tener en cuenta, conforme al criterio del TJUE, expuesto en la citada sentencia, que dicha mercancía desempeña una función propia distinta a la del tratamiento o procesamiento de datos a efectos de la nota 5 E del capítulo 84 de la NC, por lo que debe clasificarse en la partida específica correspondiente a los aparatos que realizan las mismas funciones que las mercancías importadas, como es la 8521, "Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporados" y dentro de esta partida en la subpartida 8521.90.00.90. Criterio mantenido por el TJUE en virtud de los fundamentos transcritos, y que esta Sala acoge como ajustado a derecho, procediendo en consecuencia rechazar igualmente el presente motivo, sin que se considere necesario plantear la cuestión prejudicial solicitada en su caso en base a lo expuesto.

SEXTO

Procede, pues, la desestimación del presente recurso, sin que proceda imponer las costas a la parte actora, no obstante ser desestimadas sus pretensiones, según el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, modificado por la Ley 37/2011 (RCL 2011, 1846), atendidas las circunstancias de hecho y de derecho concurrentes.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad **MITSUBISHI ELECTRIC EUROPE, B.V., SUCURSAL EN ESPAÑA**, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 22 de abril de 2.015, a la que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho. Sin efectuar imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que en su caso deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta. Previamente deberá constituirse un depósito por importe de 50 € que se ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional abierta en el Banco de Santander, Cuenta nº 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se

aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial .

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará a las partes, y de la cual será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

FIDE