**INCIDENCIA DE LAS INFORMACIONES ARANCELARIAS
VINCULANTES (IAV) EN LA GESTIÓN DEL AIEM.
COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR
DE JUSTICIA DE CANARIAS**

ALBERTO CAMPO HERNANDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Antecedentes.
- II. Comentario.
- III. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El autor, somete a breve comentario las Sentencias emitidas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en las que decide sobre la tributación en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias en relación a la importación en Canarias de una mercancía específica, respecto de la que la Administración había practicado una liquidación complementaria, y en la que procede a considerar la Información Arancelaria Vinculante, valorando las alegaciones y pruebas aportadas por las partes, como elemento orientativo e instrumento de evaluación, pero no con carácter vinculante.

Asimismo, en relación a la citada Sentencia, procede a analizar los criterios de actuación de los órganos de la Administración cuando existan discrepancias entre los criterios adoptados por una Información Arancelaria Vinculante y el informe emitido por los órganos facultativos de la Administración Tributaria Canaria.

I. ANTECEDENTES

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia número 71, de 7 de marzo de 2006-entre otras que resuelven la misma cuestión controvertida a instancia del mismo sujeto pasivo- introduce, en relación a la aplicación del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM), un elemento que viene a corroborar el criterio mantenido por la Administración Tributaria Canaria en orden a la vinculatoriedad de las Informaciones Arancelarias Vinculantes respecto a la determinación de la inclusión de una mercancía importada en Canarias dentro del ámbito objetivo del AIEM recogido en el Anexo IV de la

Ley 20/1991¹, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, la Ley 20/1991).

Con carácter previo, debemos presentar y delimitar la llamada Información Arancelaria Vinculante (IAV) regulada en el artículo 12 del Código Aduanero Comunitario, aprobado mediante Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (en adelante, el Código) y en el Título II (arts. 5 a 15) del Reglamento de aplicación del Código², que se define como aquella información arancelaria o de origen "que vincula a las administraciones de todos los Estados miembros de la Comunidad, ..." (artículo 5 del Reglamento (CEE) 2454/93,). No

¹ BOE nº 137, de 8 de junio de 1991

² Reglamento (CEE) 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión

obstante su denominación, como señala el artículo 12 del Código, únicamente tendrá el carácter de *“vinculante para las autoridades aduaneras frente al titular de la solicitud de información ... respecto a la clasificación arancelaria de una mercancía”*, sin que quepa, por tanto, ser esgrimida por terceros ajenos al propio solicitante. Sus decisiones, por tanto, sólo pueden ser invocadas por el titular (quien lo solicitó), con las especialidades de la solicitud a través de representante y de declarante, previstas en los artículos 5 y 64 del CAC, y son recurribles en los términos previstos en el artículo 243 del CAC, es decir, por quien se entiende que ha sido, directa e individualmente, lesionado por la decisión, es decir, en estos casos, el titular que solicitó la Información Vinculante.

Por último, en relación a las IAV, teniendo en cuenta la naturaleza de las mismas, -que sólo pueden ser instadas y recurridas por los titulares de las mismas- no procede instar su revocación por otro importador diferente, teniendo en cuenta, además, que por su carácter individual, una Información Vinculante posterior para otro importador, no invalida la efectuada para el primero.

En este marco, la Sentencia objeto de análisis resuelve un recurso planteado por la parte actora ante una liquidación efectuada por el órgano de gestión de la Administración Tributaria Canaria, posteriormente confirmado por Resolución de reclamación económico-

administrativa del Viceconsejero de Economía y Asuntos Económicos con la Unión Europea, por delegación del Consejero de Economía y Hacienda, en la que formulaba liquidación por AEIM respecto a la importación de una partida que fue objeto de comprobación por parte de la Administración, verificándose que estaba constituida por nata montada en spray, entendiendo la mencionada Administración, como fundamento de la citada declaración, su clasificación por la partida 2106.90.99, en lugar de la partida 0402.99.31.00 (leche y nata concentrada y azucarada/edulcorada) que había sido declarada en la correspondiente declaración efectuada en Documento Único Administrativo (DUA) del Gobierno de Canarias. La citada liquidación supone la exigencia de una cuota en concepto de AEIM consistente en el 15 por 100 de la base imponible, y los correspondientes intereses de demora. Posteriormente, en las alegaciones efectuadas por la entidad recurrente, ésta aporta una IAV en la que la citada mercancía queda clasificada en la partida 1901.90.99. El Tribunal, ante las pruebas aportadas y las alegaciones formuladas resuelve el objeto de la polémica declarando que la citada mercancía se clasifica por la partida 1901.90.91.96, tributando finalmente al tipo del 5 por 100 de AEIM, sin que la IAV no tenga más importancia que una finalidad “orientativa”.

Vamos, a continuación, a pasar a comentar esta sentencia que, en definidas cuentas, viene, como decíamos,

a reforzar el concepto de la independencia de las actuaciones de la Administración Tributaria Canaria en materia de aplicación de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la restricción, llevada a sus términos estrictos, de la supletoriedad del derecho estatal –y, por tanto, comunitario– en materia de importaciones de bienes en Canarias.

II. COMENTARIO

El AIEM, en cuanto a la designación de las mercancías objeto del mismo que aparecen recogidas en los Anexos IV y V de la Ley 20/1991, se basa en “*la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas*”, tal y como afirma el artículo 83.4 de la citada Ley 20/1991, según redacción dada por la Ley 24/2001³, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Sin embargo, la citada ley 20/1991, no establece otra vinculación distinta a la de la “*estructura del arancel*” en cuanto a la interpretación y clasificación definitiva de las mercancías que se encuentran sometidas al citado Arbitrio.

Por otro lado, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 establece que “*Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo rela-*

tivo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma.”

Se plantea, por tanto, la cuestión de dilucidar si la Información Arancelaria Vinculante a la que nos hemos referido anteriormente es aplicable directamente en el supuesto de dilucidar la clasificación arancelaria de una determinada mercancía – y por tanto su inclusión dentro del ámbito objetivo del AIEM– como elemento de decisión y plena vinculación en su contenido, o bien la misma únicamente sería aplicable en uso de la subsidiariedad del derecho nacional, –y, por tanto comunitario, dada la naturaleza de la materia abordada– con lo que la misma operaría exclusivamente, como instrumento para que la Administración y, en su caso, los Tribunales, dispusieran de un mayor número de elementos de decisión en relación a la cuestión controvertida.

Entendemos que la discusión anterior no ofrece dudas: el derecho supletorio sólo se aplica en defecto de regulación propia y específica. En este orden de cuestiones, cabría plantearse que la remisión a la estructura del arancel de las Comunidades Europeas supone, por la vía de la citada remisión y de la supletoriedad del derecho comunitario respecto del propio de la

³ BOE 313, de 31 de diciembre de 2001

Comunidad Autónoma de Canarias en materia de importaciones, la extensión a cualesquiera instrumentos que utiliza el Código Aduanero Comunitario a la hora de proceder a la clasificación de las mercancías a fin de llevar a cabo la gestión de los gravámenes aduaneros y de las abscisas comunitarias, como pueden ser los procedimientos del Comité para la resolución de Informaciones Arancelarias Vinculantes divergentes, entre otros.

En nuestra opinión, no cabe remitirse a la estructura del arancel en cuanto a la configuración de los Anexos IV y V de la Ley 20/1991 y, por extensión, que sea aplicable toda la normativa accesoria relativa a la clasificación arancelaria, porque supondría llevar más allá de sus límites el ámbito de la remisión efectuada por el citado artículo 83.4 de la Ley 20/1991, y más, cuando como veremos, la Administración Tributaria Canaria dispone de medios para proceder a resolver las dudas y las controversias que pudieran derivarse de la clasificación de las mercancías en orden a la aplicación del AEIM, lo cual supone, por innecesaria, la operatividad del derecho supletorio.

Esos medios a los que nos referimos más arriba están constituidos por las contestaciones a las consultas vinculantes y por los informes emitidos por los facultativos con titulación suficiente

integrados en el Servicio de Valoración de la Administración Tributaria Canaria.

Aun cuando los Anexos IV y V de la citada Ley 20/1991 se basan “en la estructura del Arancel de las Comunidades Europeas”, no se nos escapa que en materia de gestión, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene plenas competencias en relación a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, como se encargan de señalar los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991. Por otro lado, también resulta conveniente traer a colación la competencia que en materia de contestación a las consultas tributarias tiene la Comunidad Autónoma. En este sentido, es de destacar que la Ley 20/1991, al contrario de lo que sucede para la localización del hecho imponible en el Impuesto General Indirecto Canario, ó de aquellos supuestos que afecten o tengan trascendencia para otros impuestos, no establece un procedimiento de informe previo por parte de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en cuanto a la clasificación de las mercancías o cualquier otra cuestión relativa a los elementos esenciales del AEIM; la única vinculación a criterios interpretativos será la que realice el Director General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda, en contestación a las consultas tributarias vinculantes previstas en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria⁴, de

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003)

conformidad con lo previsto en la Disposición adicional Décima Tres de la Ley 20/ 1991, la cual establece lo siguiente:

“Tres. Con independencia de lo establecido en el artículo 88.5 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia para contestar las consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, si bien en aquellas cuya contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal, así como, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible, será necesario informe previo del Ministerio de Hacienda.”

En el seno de la Comunidad Autónoma de Canarias, corresponde la facultad de contestar a las consultas tributarias, en materias propias de su competencia, al Director General de Tributos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del vigente Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda.⁵ Asimismo, conviene señalar que el carácter vinculante de las consultas viene reflejado en el número 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria en los siguientes términos: *“La contestación a las*

consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.”

Al margen de las consultas vinculantes a las que se refieren los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria Canaria dispone de otros instrumentos para proceder a la aplicación cotidiana de los tributos cuya gestión tiene encomendada, sobre todo en materia de tributos devengados con ocasión de la importación y exportación de bienes en el archipiélago, como son los informes que, en relación a la clasificación de mercancías, emiten los funcionarios facultativos integrantes del Servicio de Valoración. Estos dictámenes han sido tenidos en cuenta, ya no sólo por la propia Administración o por los administrados, como cabría esperar, sino también por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en múltiples sentencias, como la Sentencia 33, de 8 de febrero de 2006, entre otras, la cual establece que *“ante las contradicciones de las partes litigantes respecto a la incardinación en la posición estadística (...), de la mercancía importada por la sociedad recurrente, resulta de*

⁵ Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda (BOC nº 34, de 19 de febrero de 2004)

menor consistencia y endeble la tesis suministrada por la pericia de esta última que la formulada por el técnico de la Administración(...)"

A pesar de ello, por la vinculación para todos los Estados miembros de la Unión Europea, así como por la trascendencia del órgano del cual emanan las respuestas - Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el caso de España, o por los organismos competentes de los Estados miembros, en los demás supuestos-, los criterios interpretativos sobre clasificación arancelaria establecidos a través del procedimiento de una IAV deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar la clasificación definitiva de las mercancías. Las razones no son solamente de índole normalizador (cada clase de mercancía deberá tener una única clasificación arancelaria, sea cual sea la Administración ante la que se actúe), sino también porque la autoridad, en el ámbito de la experiencia, de la que emanan las respuestas, debe proporcionar una base importante de certeza en las mismas.

Entendemos, por tanto, que en materia de AIEM únicamente son vinculantes para la Administración los criterios expuestos por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda a través de las consultas emitidas de conformidad con los requisitos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria,

pero que, por las razones esgrimidas, deberán ser tenidas en cuenta para determinar la clasificación arancelaria de las mercancías, tanto las contestaciones a las Informaciones Vinculantes a las que se refiere el artículo 12 del Código Aduanero Comunitario, como, en su caso, los Informes sobre clasificación emitidos por parte los facultativos integrantes del Servicio de Valoración de la Administración Tributaria Canaria.

No obstante, en los supuestos en que haya una discrepancia suficientemente razonada sobre los criterios y resultados de las clasificaciones efectuadas a través de las IAV, y de los informes del Servicio de Valoración de la Administración Tributaria Canaria, sin que exista contestación del Director General de Tributos respecto a consulta vinculante previa, los órganos competentes de la citada Administración para la aplicación de los tributos deberán ponderar las razones expuestas por uno y otro sin que, en cualquier caso, exista un orden de prelación previo en la aplicación de los mismos, siendo utilizados como simples instrumentos decisorios sobre si una u otra mercancía debe estar gravada por el AIEM.

Esta última, por tanto, parece ser el sentido que la Sentencia le atribuye a la mencionada Información Arancelaria Vinculante aportada y esgrimida por la parte demandante. Efectivamente, dentro del apartado TERCERO de los Fundamentos Jurídicos, la Sentencia señala "*Respecto a la consul-*

ta vinculante realizada por la parte actora, la puede ser considerada orientativa para resolver el problema, pero no es vinculante en tanto que su validez queda referida a la fecha de inicio recogida en la misma, (...)"

III. CONCLUSIONES

Para terminar, ese carácter "orientativo" de las IAV, recogido por el TSJ en sus sentencias, nos lleva, como no, a plantear, en este apartado, una serie de conclusiones sobre los criterios que, en su caso, puedan llevar a los órganos de la Administración Tributaria Canaria que tengan encomendada la gestión del AIEM devengado con ocasión de la importación de bienes en el Archipiélago, en el supuesto en el que existan diferencias entre la declaración y propuesta de liquidación planteada por los importadores o sus representantes y los propios órganos de gestión de la Administración. Estas conclusiones son las siguientes:

- Los órganos que tienen encomendada la aplicación de los tributos en el seno de la Administración Tributaria Canaria aplicarán los criterios establecidos por Resolución del Director General de Tributos en contestación a consulta vinculante que reúna los requisitos establecidos por los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, Esta aplicación resulta incuestionable, precisamente por el

carácter vinculante que tiene para la Administración dicha contestación.

- En defecto de consulta vinculante, los mencionados órganos aplicarían la tributación en el AIEM conforme a la clasificación de los bienes establecida por informe del facultativo del Servicio de Valoración de la Administración Tributaria Canaria y de Información Arancelaria Vinculante expedida a solicitud del importador o de su representante sobre la mercancía objeto de importación.

- En caso de que se hubiese emitido informe por los facultativos del Servicio de Valoración de la Administración Tributaria Canaria y se hubiese expedido IAV a solicitud del importador o de su representante sobre la mercancía objeto de importación, y existiese discrepancia entre los criterios expresados en los mismos, los citados órganos responsables de la aplicación del Arbitrio ponderarían objetivamente, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, y en atención a la naturaleza de la operación gravada, si las mercancías que vayan a ser importadas están o no sometidas al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias, y en qué términos, sin que prime un criterio sobre el otro, y utilizando ambos, a título "orientativo" como genuinos e iguales criterios de decisión.

Este análisis, no obstante, se somete a la opinión del lector, más versado que el autor, seguramente, en este y otros temas.