

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª, Resolución de 1 Mar. 2007, rec. 2544/2006

Nº de Resolución: 132/2007
Nº de Recurso: 2544/2006

ADUANAS. Arancel Aduanero Común e IVA. Conformidad a derecho de la liquidación. Los gastos realizados no tienen la consideración de comisión de compra, formando parte del valor de transacción de la mercancías importadas puesto que representan una parte del precio total pagado o por pagar por las mismas y forman parte del valor en aduana. Las comisiones de compra forman parte de la base imponible del IVA a la Importación. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Conformidad a derecho de la sanción impuesta por infracción tributaria grave.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a 1 Mar. 2007

En la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en virtud del recurso de alzada interpuesto por la entidad X, S.L., C.I.F. (...), con domicilio a efectos de notificaciones en (...), y en su nombre y representación D. (...), contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de (...), de fecha 25 Abr. 2006, que desestimó las reclamaciones acumuladas núm. (...) y (...), interpuestas por la recurrente, contra acuerdo, de fecha 16 Jul. 2003, por el que se practicó liquidación provisional por los conceptos Arancel Aduanero Común, Impuesto sobre el Valor Añadido, e Interés de Demora por importe de 236.088,54 euros, y, contra resolución de expediente sancionador, de fecha 8 Oct. 2004, por el que se imponía sanción por la comisión de infracción tributaria grave por importe de 100.894,40 euros, dictados ambos por el Jefe de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de (...)

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de (...) comprobó que la entidad X, S.L., había efectuado en los años 1.999, 2.000, y 2.001, importaciones y tráfico de divisas por unos importes totales de 990.975 \$ y de 2.044.249 \$, importes totales de la importaciones realizadas de las que, una vez deducidas las importaciones correspondientes a mercancías distintas a los textiles que constituyen su objeto social (compra de ordenadores), quedarían en 305.047 \$, 372.610 \$, y 290.121 \$, respectivamente, como importe final de las importaciones de textiles en los ejercicios 1.999, 2.000 y 2.001. El vendedor de todas las importaciones de textiles realizadas por la entidad interesada fue la empresa W, que es la empresa que, además, solicitó todos los pagos y acusado recibo de los mismos.

SEGUNDO: En fecha 16 Jul. 2003, se dictó acuerdo de liquidación provisional al considerar la Dependencia Provincial de Aduanas de (...) que, en relación con las declaraciones de importación de textiles anteriormente señaladas resumidas por ejercicio, procedía practicar regularización tributaria por los conceptos de Arancel e IVA a la Importación derivada del incremento del valor en aduana por los importes y en base a los hechos y argumentos que se relacionan y del subsiguiente incremento de la base imponible del IVA importación: 1) La entidad efectuó pagos de facturas a la empresa Z, de igual numeración que las facturas de W incorporadas en las declaraciones de importación presentadas, relativas a unos gastos directamente relacionados con cada importación como son: «faxes, phones, certificados de origen, documentación de exportación, flete (...)». Dichos pagos han

sido reclamados por W, resultando evidente su conexión con las importaciones realizadas, siendo su importe por ejercicio el que se detalla: Año 1999: Incremento 21.157,75 \$; Año 2000: Incremento 19.098,19 \$; Año 2001: Incremento 16.513,70 \$. Total: 56.769,64 \$. 2) La interesada ha pagado a la empresa W facturas por los conceptos «Honorarios por trabajos de diseño, material, tejidos y accesorios», «Elaboración y presentación de colecciones», con indicación de la estación y año correspondiente a cada colección. Con relación a dichas facturas han sido reclamados los pagos y transferencias por la empresa W, bajo los mismos conceptos, cuyo detalle por ejercicio es el siguiente: Año 1999: Incremento 204.659, 75 \$; Año 2000: Incremento 146.972,00 \$; Año 2001: Incremento 0,00 \$. Total: 351.631,75.

3) La importadora ha pagado facturas a W por los conceptos «Disponibilidad de oficinas», «transporte interno»; «manipulación», «carga y descarga», «horas de camión», «honorarios supervisor» y «honorarios persona control de calidad», facturas que se corresponden con pagos trimestrales, así como, tres facturas en el ejercicio 2001 por los conceptos «Estudios de mercados», «comercialización», con el siguiente resumen por ejercicio: Año 1999: Incremento 72.837,00 \$; Año 2000: Incremento 146.840,00 \$; Año 2001: Incremento 177.240, 00 \$. Total: 396.917,00.

Al considerar la Dependencia de Aduanas de (...) que las referidas facturas, distintas de las facturas declaradas e incluidas en las declaraciones de importación cuyo resumen por ejercicio ha sido detallado anteriormente, se corresponden con pagos que están relacionados directamente con las mercancías importadas, estimó que procedía incrementar el valor en aduana declarado en las cuantías anteriormente relacionadas, así como las respectivas bases imponibles de IVA en los mismos importes y, en su caso, en el Arancel Aduanero Común que se regularizase como consecuencia del citado incremento del valor en aduana, todo ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 32 del Reglamento CEE 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, y los artículos 77 y 83 de la Ley 37/92, del IVA, y el artículo 73 del R.D. 1624/92, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

En base a ello, la Dependencia Provincial de Aduanas de (...) dictó liquidación regularizando las cuotas diferenciales correspondientes por el Arancel Aduanero Común y el IVA-Importación derivadas de los anteriores incrementos conforme al siguiente detalle y de los intereses de demora reglamentarios por importe de 34.299,74 euros, teniendo en cuenta que las importaciones de textiles de la partida 62.04 (la correspondiente a los productos importados) estaban gravadas con un Arancel del 12,8%, en el ejercicio 2000, y del 12,6%, en el ejercicio 2001, y que el tipo de IVA aplicable era el 16% en todas las importaciones, así como que el requerimiento con el que se inicia la comprobación abreviada de la que deriva la regularización recurrida fue notificado con fecha 25 Feb. 2003, por lo que, a efectos del Arancel Aduanero Común se han tomado en consideración las importaciones efectuadas en los tres años anteriores, y en cuanto al IVA-Importación las realizadas en los cuatro años precedentes: Año 1999: Concepto IVA: Incremento Valor en Aduana/Base Imponible 298.654,50 euros, Tipo 16%, Cuota IVA 47.784,72 euros, Total Cuotas 47.784,72 euros. Año 2000 (hasta 25 Feb. 2000): Concepto IVA: Incremento Valor en Aduana/Base Imponible 12.406, 32 euros, Tipo 16%, Cuota IVA 1.985, 01 euros, Total Cuotas 1.985, 01 euros. Año 2000 (desde 25 Feb. 2000): Concepto Arancel e IVA: Incremento Valor en Aduana/Base Imponible Arancel 300.503,87 euros IVA 338.968,37 euros, Tipo 12,8 Arancel y 16% IVA, Cuotas 38.464,50 euros Arancel y 54.234,94 euros IVA, Total Cuotas 92.699,44 euros. Año 2001: Concepto Arancel e IVA: Incremento Valor en Aduana/Base Imponible Arancel 193.753,70 euros IVA 218.166,67 euros, Tipo 12,6 Arancel y 16% IVA, Cuota 24.412,96 euros Arancel y 34.906,67 euros IVA, Total Cuotas 59.319,63 euros. Total Cuotas Arancel: 62.877,46 euros; Total Cuotas IVA: 138.911,34 euros. Total Cuotas: 201.788,80 euros.

TERCERO: Derivado del anterior acuerdo de liquidación provisional y en expediente aparte se inició procedimiento sancionador mediante acuerdo de fecha 13 Sep. 2004 que fue tramitado conforme a Derecho, proponiéndose al interesado la sanción por importe de 100.894,40 euros. Dicha propuesta fue confirmada mediante resolución de fecha 8 Oct. 2004 dictada por el Jefe de la Dependencia Provincial de Aduanas de (...)

CUARTO: Contra los acuerdos anteriores, notificados en fechas 18 Jul. 2003 y 28 Oct. 2004, la entidad interesada interpuso

sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de (...) mediante escritos presentados los días 30 Jul. 2003 y 22 Nov. 2004, respectivamente. Cumplido el trámite de puesta de manifiesto de los expedientes, la entidad interesada, a la vista de los mismos, presentó escrito en el que solicitaba la anulación de los actos impugnados, en base a las siguientes consideraciones: a) Se incumple la obligación establecida en el artículo 89.2º del Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas (R.D. 391/96), cuando dispone que el expediente o las actuaciones a que se refiere el apartado anterior comprenderán todos los antecedentes, declaraciones y documentos que se tuvieron en cuenta para dictar el acto administrativo impugnado, puesto que la Administración no ha enviado copia de ninguno de los DUAs, facturas comerciales y resto de documentación que dice haber comprobado y que ha sido reflejada en los estadillos que han servido para efectuar la liquidación recurrida, lo que ha impedido a esta entidad y al propio Tribunal poder comprobar la veracidad de las cantidades reflejadas en los citados estadillos, lo que crea una situación de indefensión ante la imposibilidad de constatar las cifras de la liquidación; b) A pesar de la indefensión alegada, expone otras razones basadas en la propia normativa sobre el valor en aduana para oponerse a la liquidación recurrida, consistentes, en síntesis, en que dicho valor en aduana es definido en la misma como el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para la exportación con destino al país de importación (que, generalmente, es el precio expresado en la factura comercial), con los ajustes expresamente contemplados en dicha normativa, sin que de ninguna manera pueda incluirse en él las comisiones de compra; c) Examinando el contenido del contrato de X, S.L., con la entidad W que fue aportado a la Administración y cuya copia consta incluida en el expediente, en el que se indica que W proveerá a X, S.L., de una oficina-almacén con el fin de llevar a cabo la preparación, transporte, manipulación, carga y descarga de las prendas originadas de la fabricación o compra de dichas colecciones y del personal necesario para este objetivo, control de calidad, clasificación y embalajes para transportes y despachos, es evidente el carácter de dichos pagos como comisiones de compra, por lo que no procede su inclusión en el valor en aduana de los productos textiles importados ni en la correspondiente base imponible del IVA importación; d) En cuanto a los importes de las facturas de Z, al ser FOB (libre a bordo) las condiciones de venta indicadas en las facturas correspondientes a los productos textiles importados, corresponde al comprador todos los gastos y riesgos que puedan correr las mercancías a partir del momento en que hayan sido entregadas al transportista aéreo, correspondiendo al vendedor el resto de los gastos, por lo que sólo debe añadirse al precio efectivamente pagado o por pagar la parte alícuota correspondiente a los gastos que son exclusivamente del comprador; e) Por lo que se refiere a la respuesta que le da la Administración sobre la forma, a su juicio, irregular de obtener los datos sobre las transferencias al exterior de las operaciones efectuadas por X, S.L., para satisfacer los gastos ocasionados por las compras, comisiones, transportes, de las confecciones que importa, indica que la norma invocada por la Dependencia de Aduanas de (...) (Ley 40/79) había sido derogada a la fecha del acuerdo recurrido por la Ley 19/2003, de 4 Jul.; f) Por lo que se refiere a la sanción recurrida opone, en primer lugar, que estimando no ajustada a derecho la regularización tributaria de la que deriva por los motivos anteriormente expuestos, igualmente ha de considerarse improcedente la sanción tributaria derivada de aquél y, en segundo lugar, que no puede considerarse acreditado el elemento subjetivo del tipo que se sanciona. Por último, indica que habiéndose notificado el acuerdo de inicio del expediente sancionador con fecha 29 Sep. 2003, comunicándose su reanudación el día 15 Sep. 2004 y su resolución el 8 Oct. siguiente, se ha excedido el plazo de 6 meses previsto en el artículo 34 de la Ley 1/98 y, por tanto, se ha producido la caducidad del mismo.

QUINTO: El Tribunal Económico-Administrativo Regional de (...) procedió, mediante Providencia de la Secretaría del mismo a la acumulación de las reclamaciones con números (...) y (...), y acordó en su sesión, de fecha 25 Abr. 2006, desestimar las reclamaciones interpuestas confirmando los actos administrativos impugnados.

SEXTO: Contra dicho fallo, notificado en fecha 15 Jun. 2006, la entidad interesada interpuso recurso de alzada ante éste Tribunal Económico-Administrativo Central mediante escrito, con fecha de registro de entrada en la Delegación de Economía y Hacienda de (...) el 14 Jul. 2006, en el que en esencia reitera las alegaciones ya formuladas ante el Tribunal de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo establecidos en la Ley 58/2003, de 17 Dic., General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que la cuestión planteada es la referente a determinar si el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de (...), de fecha 25 Abr. 2006, recaído en las reclamaciones acumuladas números núm. (...) y (...), resulta ajustado a Derecho.

SEGUNDO: La primera cuestión planteada por la entidad recurrente interesada es la referente a determinar si resulta ajustada a Derecho la regularización practicada por los conceptos de Arancel Aduanero Común derivada de los incrementos del valor en aduana y de la subsiguiente base imponible del IVA a la importación como consecuencia de los pagos relacionados en los antecedentes de hecho de la presente resolución.

Ahora bien, en relación con la precitada cuestión, se plantea una de previo pronunciamiento relativa a determinar si se incumple o no la obligación establecida en el Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/96, cuando en el apartado 2º de su artículo 89 dispone que «2. El expediente o las actuaciones a que se refiere el apartado anterior comprenderán todos los antecedentes, declaraciones y documentos que se tuvieron en cuenta para dictar el acto administrativo impugnado», dado que, según manifiesta la recurrente, la Administración no envió copia de ninguno de los DUAs, facturas comerciales y resto de documentación que dice haber comprobado y que ha sido reflejada en los estadillos que sirvieron para efectuar la liquidación controvertida, lo que a su juicio impide a dicha entidad y al propio Tribunal poder comprobar la veracidad de las cantidades reflejadas en los citados estadillos, lo que crea una situación de indefensión ante la imposibilidad de constatar las cifras de la liquidación.

A este respecto, y frente a los argumentos de la recurrente ha de señalarse que, aún siendo cierto que en el expediente no se ha incorporado copia de los documentos y antecedentes tenidos en cuenta por la Administración para practicar la regularización recurrida, los mismos fueron pormenorizadamente relacionados en la propuesta de liquidación, habiendo sido puesto de manifiesto el expediente a la entidad recurrente, que compareció para su revisión teniendo a su disposición la totalidad de la documentación en su día aportada, sin que solicitara fotocopia de documento alguno ni se manifestara controversia alguna relativa a los documentos y cantidades tomados en cuenta para la práctica de la liquidación de referencia, según consta en Diligencia de fecha 8 Jul. 2003 incorporada al expediente, documentos que, como ya ha sido indicado, fueron exhaustivamente detallados (concepto, importe, factura, etc.) en los cuadros adjuntos a la propuesta de liquidación, debiendo añadirse al respecto que, a la vista del conjunto del expediente y de las propias alegaciones presentadas, este Tribunal Central entiende, como acertadamente lo hizo el Tribunal de instancia, que la entidad recurrente ha estado en plenas condiciones de defenderse adecuadamente, expresándose en el acuerdo impugnado con suficiente precisión, claridad y detalle o concreción los hechos, documentos tenidos en cuenta y Fundamentos de derecho que han motivado la regularización recurrida, no advirtiéndose a juicio de este Tribunal la indefensión invocada por la entidad recurrente.

TERCERO: Sentado lo anterior y entrando en la procedencia o no de la liquidación recurrida derivada de los incrementos de valor anteriormente detallados, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento CEE 2913/92, por el que se aprobó el Código Aduanero Comunitario (CAC, en adelante), «1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que: a) no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las restricciones que: impongan o exijan la ley o las autoridades públicas en la Comunidad, limiten la zona geográfica en la que se puedan revender las mercancías, o no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; b) la venta o el precio no dependa de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración; c) ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el

comprador revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que pueda efectuarse un ajuste apropiado en virtud del artículo 32; y d) no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.»

En dicho sentido, el apartado 3. a) del precepto anterior dispone que «El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. [...]», añadiendo en su letra b) que «Las actividades, incluidas las relativas a la comercialización, que emprenda el comprador por su propia cuenta, distintas de aquéllas para las que el artículo 32 prevé un ajuste, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que la benefician o que han sido emprendidas con su consentimiento, y su coste no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.»

En cuanto a los ajustes positivos (artículo 32 del CAC) o ajustes negativos (artículo 33 del CAC) a realizar sobre el valor de transacción en orden a determinar el valor en aduana conforme al transcrito artículo 29 del CAC, tenemos, por un lado, que el artículo 32.1 dispone que «se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas: a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías: i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra, ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con la mercancía, iii) el coste de embalaje, tanto de la mano de obra como de los materiales; b) el valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar: i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas, herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas, materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas, trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Comunidad y necesarios para la producción de las mercancías importadas; c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar; d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor; e) i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y ii) los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.»

En relación con dichos ajustes positivos los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, concluyen que cualquier elemento que según el presente artículo se sume al precio efectivamente pagado o por pagar se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables, que únicamente podrán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo, para concluir que se entenderá por «comisiones de compra» las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración.

Por otro lado, el artículo 33 del CAC establece que «El valor en aduana no comprenderá los siguientes elementos, siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas: a) los gastos de transporte de las mercancías, territorio aduanero de la Comunidad; b) los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación, y relacionados con mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial; c) los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación

corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y el comprador pueda demostrar, previa solicitud: que tales mercancías se venden realmente al precio declarado como efectivamente pagado o por pagar, y-- que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el momento y país en el que tenga lugar la financiación; d) los gastos relativos al derecho de reproducción en la Comunidad de las mercancías importadas; e) las comisiones de compra; f) derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.»

En el presente caso, resulta evidente que se puede determinar el valor en aduana de las mercancías importadas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 29 del CAC anteriormente transcrito, circunstancia que determina que para su determinación no sea de aplicación lo dispuesto en los artículos 30 y 31 del mismo texto legal (Valor de transacción de mercancías idénticas o de mercancías similares, valor basado en el precio unitario, etc.) ni, por ende, la práctica de tasación pericial contradictoria de los bienes importados, puesto que la regularización practicada no deriva de comprobación alguna de valor en relación con los bienes importados, sino, como bien ha sido indicado anteriormente, de la determinación del valor en aduana partiendo de su valor de transacción (que comprende todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor) con los ajustes positivos o negativos expresamente previstos en los artículos 32 y 33 del CAC.

CUARTO: Establecido lo anterior, procede realizar un análisis de los pagos efectuados por la entidad recurrente en su calidad de comprador en las operaciones de importación controvertidas que, a la luz de los preceptos transcritos, puedan considerarse comprendidos en el citado valor de transacción, o bien, determinen la práctica de ajustes positivos o negativos sobre dicho valor de transacción, al objeto de determinar el valor en aduana conforme al precitado artículo 29 del CAC. Así, por lo que se refiere a los pagos efectuados y amparados en las propias facturas incorporadas en las declaraciones de importación en su día presentadas y liquidadas, es evidente y fuera de toda duda que los mismos están comprendidos en el citado valor de transacción. Por otro lado, en cuanto a los pagos efectuados a la empresa Z, relativos a pastos de «faxes, phones, certificados de origen, documentación de exportación, flete (...)», detallados anteriormente, hemos de señalar que siendo FOB (franco a bordo) las condiciones de entrega de las facturas aportadas en las declaraciones de importación presentadas, condición de entrega que determina que el vendedor tiene que entregar la mercancía a bordo del medio de transporte y efectuar él los trámites aduaneros necesarios para la exportación de la misma, en principio, dichos gastos correspondería soportarlos a la vendedora. No obstante lo anterior, resultando que dichos pagos han sido finalmente repercutidos a la compradora, como así ha sido reflejado por la Dependencia de Aduanas de (...) al constatar que los mismos han sido reclamados por W y pagados por la entidad recurrente, hemos de concluir que dichos gastos, finalmente soportados por la importadora, forman parte del valor de transacción de las mercancías importadas, el cual comprende todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor, circunstancia, esta última, que se produce en los citados gastos en los que el comprador efectúa los pagos correspondientes para satisfacer una obligación del vendedor, cual es, la de sufragar los gastos correspondientes a la entrega de la mercancía a bordo del medio de transporte y a la realización de los trámites aduaneros necesarios para la exportación de la misma.

En lo referente a los pagos a la empresa W por los conceptos «Honorarios por trabajos de diseño, material, tejidos y accesorios», «Elaboración y presentación de colecciones», detallados también con anterioridad, debe concluirse que dichos gastos forman parte del valor de transacción de las mercancías importadas puesto que representan una parte del precio total pagado o por pagar por las mismas, precio en el que necesariamente han de incluirse los gastos de diseño, elaboración y presentación de colecciones relativos a las confecciones importadas, aun cuando estén facturados de manera global, circunstancia que determina la improcedencia de las alegaciones de la recurrente en el sentido de que dichos gastos no procede

adicionarlos al valor de transacción al no tratarse de unos servicios suministrados por el comprador de manera gratuita o a precios reducidos, conforme a lo establecido en el artículo 32.1.b) del CAC, puesto que, como ha sido indicado anteriormente, la inclusión de dichos gastos en el valor en aduana viene determinada por su consideración como parte del valor de transacción, no como adición al mismo conforme a lo dispuesto en el artículo 32.1º del CAC, como parece considerar la recurrente.

Finalmente, con relación a los pagos a W por los conceptos «Disponibilidad de oficinas», «transporte interno»; «manipulación», «carga y descarga», «horas de camión», «honorarios supervisor»; «honorarios persona control de calidad», «Estudios de mercados» y «comercialización», detallados en los ANTECEDENTES DE HECHO de esta resolución, respecto a los que la recurrente señala que se trata de comisiones de compra y que, por tanto, no deben incluirse en el valor en aduana conforme a lo dispuesto en los artículos 32.1.ª) y 33, párrafo e), ambos del CAC, y, por ende, tampoco en la base imponible del IVA a la importación, debe determinarse, en primer lugar, si los referidos pagos tienen la consideración de comisiones de compra. A este respecto, es preciso traer a colación el Acuerdo de Valoración del GATT (hoy Organización Mundial del Comercio, OMC) que fue objeto de la Nota Explicativa 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana del Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas, OMA), que, como todos los instrumentos de dicho Comité, fue publicado en una Recopilación de Textos. La citada Nota Explicativa no incidía en el estudio de las comisiones de compra en particular, sin embargo y con posterioridad, el Comité OMA adoptó el Comentario 17.1 específicamente sobre las comisiones de compra, también recogido en la Recopilación. Pues bien, de la inteligencia de las citadas Notas Explicativas y Comentarios ha de concluirse, a juicio de este Tribunal, que por comisiones de compra deben entenderse las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración, siendo lo relevante, a dichos efectos, la naturaleza exacta de los servicios que prestan los intermediarios, no la denominación que se les da a los servicios prestados. En dicho sentido, tenemos que un comisionista de compra, es una persona que actúa por cuenta de un comprador, busca proveedores, informando al vendedor de los deseos del importador, recoge muestras, verifica las mercancías y, eventualmente, se encarga del seguro, transporte y almacenamiento de mercancías. En definitiva, la comisión de compra la paga el comprador al agente de compra, como resultado de una actividad que este comprador emprende voluntariamente y no porque sea una exigencia del vendedor, consistiendo normalmente en un porcentaje sobre el precio de adquisición de las mercancías objeto de valoración, siendo trascendente para la calificación como comisión de compra que el importador presente el contrato escrito de comisión y/u otras pruebas documentales que prueben claramente la participación del comisionista de compra en la facilitación de la concertación de la compraventa. A falta de dichas pruebas o cuando éstas resulten insuficientes para acreditar dicha situación, la retribución pagada no podrá considerarse como una comisión de compra.

En el presente supuesto y con relación a los precitados gastos, la entidad interesada aportó contrato denominado como «ACUERDO DE DISPONIBILIDAD DE OFICINA Y ALMACÉN», en el que expresamente se indica que las partes acuerdan «Que a partir de la fecha W proveerá de una oficina-almacén a X, S.L., con el fin de llevar a cabo la preparación, transporte, manipulación, carga y descarga de las prendas originadas de la fabricación o compra de dichas colecciones. También proveerá del personal necesario para este objetivo, control de calidad, clasificación y embalajes para transportes y despachos. Los honorarios relacionados con estos servicios serán a cargo de X, S.L., por los diferentes conceptos originándose una facturación trimestral, conforme resulte de estos trabajos».

En consecuencia, siendo cierto que lo trascendente para la calificación de los citados pagos como comisiones de compra no es la definición que de dichos servicios se haga en el contrato aportado («ACUERDO DE DISPONIBILIDAD DE OFICINA Y ALMACÉN», sin contener mención alguna a contrato de comisión de compra) sino la propia naturaleza de los mismos, no es menos cierto que del análisis de la propia naturaleza de los citados servicios, no puede inferirse de los mismos, ya sea directa o indirectamente, relación alguna con el servicio de intermediación en la compra de mercancías por cuenta del importador, sino que los mismos han de considerarse como unos servicios adicionales prestados por el propio vendedor de las mercancías al comprador y que corren por cuenta de este último, motivo por el que no estimándose acreditada su naturaleza como comisiones de compra, debe

concluirse que dichos gastos forman parte del valor de transacción de la mercancías importadas puesto que representan una parte del precio total pagado o por pagar por las mismas y, por ende, forman parte del valor en aduana.

Por último, y no obstante haberse concluido que los gastos detallados en los antecedentes de esta resolución no tienen la consideración de comisión de compra, respecto a la manifestación de la recurrente en el sentido de que las comisiones de compra no forman parte de la base imponible del IVA a la Importación, hemos de hacer referencia a la doctrina mantenida por este mismo Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de la reclamación núm. 913/1997, de 10 Feb. 2000, en cuyo fundamento de derecho undécimo se decía lo siguiente: «Si bien este Tribunal Central, en Acuerdo de fecha 6 Oct. 1994, analizando hechos tributarios acaecidos antes de 1 Ene. 1993 (fecha de entrada en vigor de la Ley 37/1992, del IVA) resolvió, a la vista de la redacción del artículo 25.1 de la Ley 30/1985 aplicable al supuesto, que las comisiones de compra abonadas por el importador a empresas con residencia fuera del ámbito territorial del Impuesto con anterioridad a la entrada e importación de las mercancías no forman parte de la base imponible del Impuesto que nos ocupa, debe tenerse presente que las importaciones objeto de la actual controversia fueron realizadas bajo la vigencia de la Ley 37/1992. El artículo 83, apartado uno b) de dicho texto legal, dispone la adición al valor en aduana de los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Ello conduce por imperativo legal, a que todos los gastos que se produzcan hasta ese momento, sin limitación temporal anterior, deben ser adicionados al valor en aduana para determinar la base del IVA, y a mayor abundamiento las comisiones, por citarlas expresamente la Ley, sin excepcionar por su naturaleza ningún tipo de comisión(.).»

Consecuentemente, y de acuerdo con lo anteriormente razonado, este Tribunal Central entiende, como acertadamente declaró el Tribunal de instancia, que debe confirmarse la liquidación provisional recurrida derivada de los incrementos relacionados en el antecedente de hecho primero de la presente resolución, por resultar con arreglo a Derecho.

QUINTO: En lo concerniente a la siguiente cuestión planteada por la entidad, procede la desestimación de las alegaciones formuladas por la entidad recurrente relativas a la forma, a su juicio, irregular de obtener los datos sobre las transferencias al exterior de las operaciones efectuadas por X, S.L., para satisfacer los gastos ocasionados por las compras, comisiones, transportes, de las confecciones que importa, puesto que los citados datos relativos a dichas transferencias al exterior son de obligada comunicación por las entidades de crédito al Ministerio de Economía y Hacienda en cumplimiento de la normativa reguladora de los mismos.

SEXTO: Por último, en lo referente a la sanción impugnada por la comisión de infracción tributaria grave derivada del acuerdo de liquidación provisional, cuya conformidad a derecho ha quedado declarada en los Fundamentos de derecho anteriores, debe tenerse en cuenta que la Administración consideró cometida una infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria 230/1963, sancionando dicha conducta con multa proporcional del 50% sobre las cuotas correspondientes de Arancel Aduanero Común e IVA a la Importación dejadas de ingresar, derivada de la regularización tributaria practicada en expediente de liquidación provisional relativo al Arancel Aduanero Común e IVA a la Importación como consecuencia de la incorrecta declaración del valor en aduana en las declaraciones de importación de textiles efectuadas en los ejercicios de referencia.

En este sentido, tenemos que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria 230/1963, entonces vigente, establecía que «Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes», añadiendo a continuación que, «(...) las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia», concluyendo el artículo 79 del mismo texto legal que «Constituyen infracciones tributarias graves las siguientes conductas: a) dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley», por lo que, a juicio de este Tribunal, debe concluirse señalando la correcta tipificación de los hechos imputados efectuada por el órgano sancionador y la desestimación del primer motivo de oposición de la entidad recurrente a la sanción impugnada en el sentido de considerar

improcedente la regularización tributaria de la que deriva puesto que, como bien se ha señalado en los fundamentos anteriores, la citada regularización ha sido confirmada por este Tribunal Central.

Por otro lado, en el presente caso este Tribunal debe confirmar la inculpación hecha por la Administración en el acuerdo sancionador impugnado por cuanto que resulta acreditado que el sujeto pasivo declaró un valor en aduana inferior al que hubiera correspondido de conformidad con lo establecido en el artículo 29 del CAC, circunstancia que determinó una minoración de las cuotas por el Arancel Aduanero Común e IVA a la Importación declaradas y liquidadas, sin que las explicaciones ofrecidas por la interesada para justificar la no inclusión de los gastos relacionados en el antecedente primero de esta resolución en el valor en aduana correspondiente a los productos textiles importados, denoten un comportamiento diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la de presentar una declaración veraz, exacta y completa, obligación que, en el caso analizado, hemos de considerar no cumplida correctamente, lo que es determinante para apreciar, al menos, la negligencia necesaria para sancionar.

Por ello, solo cabe concluir por este Tribunal que la Administración se ajustó a derecho al considerar cometida una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79 de la LGT 230/1963, vigente en el momento en que fueron cometidas las infracciones objeto de controversia

Por otro lado, en el acuerdo sancionador ya se tuvo en cuenta lo dispuesto en el punto 1 de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003 de 17 Dic., General Tributaria, según la cual dicha Ley «será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza», y este Tribunal Central, como ya hizo el Tribunal de Instancia, tras verificar el encaje de la presente infracción en el régimen contenido en la Ley 58/2003, no advierte, en este caso, que su aplicación sea más favorable para la entidad recurrente, motivo por el que procede mantener el régimen jurídico contenido en la Ley 230/1963 de 28 Dic., General Tributaria, vigente al tiempo de la comisión de la presente infracción, como así ha efectuado el órgano sancionador.

Finalmente, la entidad recurrente pretende la declaración de caducidad del expediente sancionador al haberse excedido, desde la primera notificación de inicio del expediente sancionador efectuada con fecha 29 Sep. 2003, el plazo de seis meses establecido en el artículo 34 de la Ley 1/98, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, caducidad pretendida que no se produce por mor de lo dispuesto en el apartado 2º de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003, que establece que «los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes de 1 Jul. 2004 deberán concluir antes del 31 Dic. 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/98 (...), y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 (...)», al constar la notificación de la resolución con fecha 28 Oct. 2004, precepto que, conforme a la Disposición Final Undécima del mismo texto legal, entró en vigor al día siguiente de la publicación de la citada Ley en el B.O.E., lo que tuvo lugar con fecha 18 Dic. 2003.

EN CONSECUENCIA,

FALLO

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el recurso de alzada interpuesto por la entidad X, S.L., contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de (...), de fecha 25 Abr. 2006, que desestimó las reclamaciones acumuladas núm. (...) y (...), interpuestas por la recurrente, contra acuerdo, de fecha 16 Jul. 2003, por el que se practicó liquidación provisional por los conceptos Arancel Aduanero Común, Impuesto sobre el Valor Añadido, e Interés de Demora por importe de 236.088,54 euros, y, contra resolución de expediente sancionador, de fecha 8 Oct. 2004, por el que se imponía sanción por la comisión de infracción tributaria grave por importe de 100.894,40 euros, dictados ambos por el Jefe de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de (...); ACUERDA: 1.º Desestimar el recurso de alzada interpuesto; y, 2.º Confirmar

la Resolución recurrida y los acuerdos impugnados.