

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056120

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 2078/2011

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Nacimiento del derecho a deducir. Periodo de liquidación de intereses de demora por una IVA a la importación no ingresado. Es doctrina del Tribunal Central, recogida en Resolución de 14 de febrero de 2012, RG 3306/2010 (NFJ046309), la improcedencia de los intereses de demora girados sobre cuotas liquidadas por el IVA importación mediante actuación inspectora, ya que dada la coetaneidad entre el devengo y la deducción del Impuesto no existe perjuicio para la Hacienda Pública. Sin embargo, este criterio ha de ser matizado. De acuerdo con la STS, de 23 de diciembre de 2010, recurso n° 59/2007 (NFJ041514), los intereses de demora «deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado -deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes». En el presente caso no se han liquidado intereses de demora hasta la regularización practicada por la Administración, sino únicamente por el plazo de 10 días. El Tribunal Central considera que la liquidación de intereses de demora se ha realizado de conformidad con lo establecido al efecto por el Tribunal Supremo, adoptando un criterio de distribución que se estima razonable, dada la complejidad que implicaría realizar estos cálculos importación por importación. Por otra parte, también es criterio del Tribunal Central, recogido en su Resolución de 23 de enero de 2014, RG 1024/2011 (NFJ053875) que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el mismo periodo en que la Administración incrementa el IVA repercutido por dichas importaciones, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. No procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, ya que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción. No obstante, la matización realizada anteriormente en relación con la liquidación de intereses de demora, de acuerdo con lo dispuesto al respecto por el Tribunal Supremo, también requiere un ajuste de la doctrina del Tribunal Central en relación con la regularización íntegra, en el sentido de que la deducción del IVA soportado no ha de efectuarse en el mismo periodo en que la Administración incrementa el IVA repercutido por las importaciones, sino que debe admitirse en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora. Por tanto, en el presente caso, dado que no aprecia la Inspección indicios para 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. **(Criterios 1 y 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 140 y 148.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 78, 214 y 220.

Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión (Aplicación del Código Aduanero Comunitario), arts. 17, 67, 80, 85 y 110.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 188 y 191.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por PE..., S.A. (NIF ...) y en su nombre y representación D. ... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en

calle ..., contra los siguientes acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación derivado del acta A02 ..., correspondiente al concepto Tarifa Exterior Común, ejercicio 2008, del que resulta una cantidad a ingresar por importe de 298.023,36 € (257.336,36 cuota y 40.687,34 intereses de demora).

- Acuerdo de liquidación derivado del acta A02-..., correspondiente al concepto Impuesto sobre el Valor Añadido importación, ejercicio 2008, del que resulta una cantidad a ingresar por importe de 435.133,62 € (434.602,45 cuota y 631,17 intereses de demora).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de Madrid incoó a la entidad PE..., S.A., con fecha 1 de diciembre de 2010, el acta de disconformidad A02- ... por el concepto Tarifa Exterior Comunidad, periodo 2008, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 257.336,36 €

Intereses de demora: 37.232,69 €

Total deuda a ingresar: 294.569,05 €

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

Con fecha 7 de septiembre de 2010 se iniciaron actuaciones de comprobación por parte de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid respecto de la entidad PE..., S.A. los conceptos Tarifa Exterior Común e IVA importación, ejercicio 2008.

La propuesta de regularización traía causa en la consideración de que los certificados de origen EUR-1 expedidos por las autoridades competentes de Angola eran inválidos, al haber sido expedidos después del embarque de la mercancía sin que en ellos se hiciera mención a su expedición a posteriori. Posteriormente se aportaron a la Inspección nuevos certificados de origen, esta vez FORM-A, en los que si constaba la referida leyenda, aunque también fueron considerados inválidos. Ello tuvo como consecuencia la pérdida de los beneficios preferenciales en su día aplicados con ocasión de las referidas importaciones, procediendo, por tanto, la aplicación de unos derechos arancelarios del 12%.

La entidad presentó sus alegaciones, que no fueron aceptadas por la Inspección, de manera que con fecha 24 de marzo de 2011 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación en el que se confirmaba la propuesta anterior, notificándose el mismo día por medios electrónicos.

Segundo.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, con fecha 1 de diciembre de 2010 se incoó el acta de disconformidad A02-... por el ejercicio 2008, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 434.602,45 €

Intereses de demora: 64.737,91 €

Total deuda a ingresar: 499.340,36 €

Tal propuesta de liquidación traía causa de:

a) El incremento de la base imponible del IVA importación en el importe de los derechos arancelarios liquidados en el acta A02-... mencionada en el fundamento anterior.

b) El incremento de la base imponible del IVA, como consecuencia de las denominadas "cuentas de joint", en el importe total satisfecho por PE..., S.A. a sus proveedores tras las regularizaciones pertinentes, esto es, 5.951.270 euros. No se ha tenido en cuenta ni se han compensado las cantidades percibidas por la empresa de sus proveedores en cumplimiento de aquellos convenios celebrados con los mismos, por cuanto, aun cuando esto determinó en su momento un mayor ingreso por IVA importación, las cantidades ingresadas en exceso fueron en su día objeto de deducción por la sociedad, por lo que no podían ser objeto de compensación.

En relación con las "cuentas joint" hay que destacar que en el acta de conformidad A01-..., formalizada en la misma fecha, se propone una liquidación por importe de 66.334,73 euros de los que 60.007,55 euros

corresponden a derechos arancelarios. Tal propuesta traía causa del criterio mantenido por los Inspectores actuarios sobre que las cantidades abonadas por PE..., S.A. a determinados proveedores, una vez revendida la mercancía, en virtud de los acuerdos comerciales suscritos con los mismos para el suministro en exclusiva de productos pesqueros debían, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29.1.c) y 32.1.d) del Código Aduanero Comunitario, formar parte del valor en aduana de las mercancías importadas como base imponible de los derechos de importación. Las cantidades objeto de regularización son el resultado de la compensación entre las cantidades abonadas por PE..., S.A. a sus proveedores y las percibidas de aquellos en virtud de los citados contratos, tal y como éstas se deducían de las denominadas "cuentas de joint". La cantidad asciende a 1.270.986 euros, sobre la que se proponía la correspondiente liquidación de derechos de arancel que supone un importe de 59.830,64 euros.

La entidad presentó sus alegaciones, que no fueron aceptadas por la Inspección, de manera que con fecha 24 de marzo de 2011 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación en el que se confirmaba la propuesta anterior, notificándose el mismo día por medios electrónicos.

Tercero.

Contra los acuerdos anteriores, PE..., S.A. presentó, el 19 de abril de 2011, sendas reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, éstas fueron presentadas con fecha 23 de abril de 2012, exponiendo, en síntesis, las siguientes cuestiones:

En relación con el acuerdo de liquidación de derechos arancelarios:

a) La liquidación es improcedente, puesto que se trata de una materia que ya fue objeto de liquidación provisional por la Aduana de Vigo.

b) Los certificados EUR-1 son documentos válidos para acreditar el origen Angola de los productos que amparan y el hecho de que se hayan expedido a posteriori no es motivo suficiente para invalidarlos.

c) Validez de los certificados Form-A expedidos por las autoridades angoleñas en sustitución de los anteriores certificados EUR-1.

d) Improcedencia de la liquidación de intereses de demora derivados de la contracción a posteriori según sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de marzo de 2011.

En relación con el acuerdo de liquidación del IVA importación:

a) La base imponible del IVA se debería haber incrementado en el saldo neto de las "cuentas joint", en lugar de la suma total de los apuntes al haber de la cuenta. La Inspección no ha fundamentado este extremo.

b) Improcedencia de la liquidación de intereses de demora derivados de las cuotas del IVA importación regularizadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para el conocimiento de los presentes recursos de alzada de manera acumulada.

Segundo.

La cuestión que se plantea en este expediente es la de determinar si los acuerdos impugnados se encuentran ajustados a derecho. En particular, hay que determinar si los certificados de origen de las mercancías importadas son inválidos y si la base imponible del IVA importación está correctamente calculada de acuerdo con lo consignado en las "cuentas joint".

Igualmente, hay que determinar si las dos liquidaciones de intereses de demora se ajustan a derecho.

Tercero.

En primer lugar, la recurrente alega que la liquidación es improcedente, puesto que se trata de una materia que ya fue objeto de liquidación provisional por la Aduana de Vigo sobre la que no se puede entrar a comprobar

de nuevo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 140 y 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria LGT.

A estos efectos, el artículo 140.1 de la LGT dispone que "Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

En cuanto al artículo 148.3 de la misma Ley, este precepto se refiere al mismo concepto anterior, esto es, el efecto preclusivo, pero respecto de liquidaciones provisionales dictadas en el seno de un procedimiento de inspección, lo cual no es aplicable al presente caso, pues la actuación de la Aduana de Vigo no se produjo al amparo de un procedimiento de dicha naturaleza.

En lo que respecta a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, efectivamente, la Aduana procede a dictar una liquidación provisional con el fin de conceder el levante de las mercancías. Sin embargo, en materia aduanera rige la normativa especial al efecto, esto es, el Reglamento (CEE) nº 2913/92, del Consejo de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), el cual ha de anteponerse en cuanto a su aplicación a la Ley General Tributaria como consecuencia del principio de especialidad en derecho.

A este respecto se debe destacar lo dispuesto en el artículo 78 del CAC que regula el control a posteriori de las declaraciones:

"1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan".

De acuerdo con el contenido de este precepto es evidente que las autoridades aduaneras pueden realizar un control de las declaraciones posterior al levante de las mercancías, puesto que las liquidaciones practicadas en el momento del despacho aduanero tienen el carácter de provisionales. Así se efectuó por parte de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid en el presente caso, por lo que la presente alegación de la recurrente no puede prosperar.

Cuarto.

En la siguiente alegación la reclamante sostiene que los certificados EUR-1 que amparaban la circulación de las mercancías importadas (marisco congelado) eran válidos para acreditar el origen angoleño de las mismas.

En el acuerdo de liquidación se especifica que la República de Angola fue uno de los países firmantes del Acuerdo de asociación entre los Estados de África, del Caribe y del Pacífico, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra, firmado en Cotonú en 23 de Junio de 2000 (Acuerdo de asociación ACP-CE), que aparece publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, L-317, de 15 de Diciembre de 2000. Por tanto, las normas de origen venían establecidas en el propio Acuerdo y en concreto en el protocolo 1 del anexo V donde se establecía que para poder acogerse a la exención de los derechos de aduanas se requería la previa presentación de un certificado de circulación de mercancías EUR.1, siendo los requisitos y procedimientos para la expedición de dichos certificados de circulación análogos a los previstos en los artículos 110 y siguientes del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 7 de julio de 1993, por el que se aprueban las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario (DACAC).

Así, según lo establecido en los artículos 15 y 16 del mencionado protocolo, las autoridades aduaneras del país de exportación debían expedir un certificado de circulación de mercancías EUR.1 en el momento de la exportación de los productos a petición escrita del exportador o, bajo su responsabilidad, de su representante autorizado. A tal efecto, el exportador o su representante autorizado debía cumplimentar tanto el certificado de

circulación de mercancías EUR.1 como el formulario de solicitud. Con carácter excepcional podían expedirse certificados de circulación después de la exportación de los productos a los que se refieren.

Ahora bien, en el propio Acuerdo de Asociación ACP-CE se dispuso que el régimen comercial aplicable a los productos originarios de los Estados ACP previsto en el anexo V finalizaría el 31 de diciembre de 2007. Se recogía la conveniencia de celebrar nuevos acuerdos comerciales entre las partes, compatibles con las normas OMC, previendo que los nuevos acuerdos entrasen en vigor el 1 de enero de 2008. Sin embargo, ni a 1 de enero de 2008 ni a la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación, la República de Angola tenía firmado con la Comunidad el acuerdo comercial previsto en el citado Acuerdo de Cotonú, por lo que la importación en la Unión Europea de los productos originarios de dicho país con beneficios arancelarios debió hacerse al amparo del Sistema de Preferencias Generalizadas del que la República de Angola es uno de los países beneficiarios. Las normas de origen del citado Sistema de Preferencias Generalizadas se hallan contenidas en el artículo 67 y siguientes de las DACAC.

En relación con la prueba de origen el artículo 80 de las DACAC dispone que el certificado al efecto será un certificado de origen modelo A, cuyo modelo figura en el anexo 17.

Por tanto, el certificado EUR-1 no era en sí mismo un documento válido para acreditar el origen de los productos importados a efectos de la aplicación de los beneficios arancelarios, dado que el régimen que hubiera permitido aplicar a los productos importados de la República de Angola el beneficio de unos derechos arancelarios del 0% en el período inspeccionado era el Sistema de Preferencias Generalizadas, donde el origen debe quedar acreditado mediante el certificado de origen modelo A al que se refieren los artículos 80 y siguientes de las DACAC.

En consecuencia, debe concluirse, al igual que hace la Inspección en el acuerdo de liquidación, que en el momento de la importación los beneficios arancelarios vinculados al origen de los productos no resultaban aplicables por acreditar el origen con un documento, a estos efectos, inválido. Esto implica que no resulte necesario entrar a valorar si la expedición a posteriori constituía una circunstancia invalidante del documento, pues el documento EUR-1 no era el correcto para acreditar el origen de las mercancías.

Quinto.

La entidad alega que los certificados de origen EUR-1 fueron expedidos por las autoridades de Angola y posteriormente aceptados por la Aduana de Vigo, por lo que el error cometido por las autoridades aduaneras no puede implicar la contracción a posteriori de los derechos arancelarios, al resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 220.2.b) del CAC.

El citado precepto establece lo siguiente:

2. Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción a posteriori cuando:

(...)

b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

Cuando el estatuto preferencial de una mercancía se establezca sobre la base de un sistema de cooperación administrativa en el que participen las autoridades de un tercer país, se considerará que la expedición por dichas autoridades de un certificado que resulte incorrecto constituye un error que no podía ser descubierto, en el sentido del párrafo primero.

No obstante, la expedición de un certificado incorrecto no constituirá un error cuando el certificado se base en una versión de los hechos incorrecta facilitada por el exportador, salvo en el caso en que resulte evidente que las autoridades de expedición del certificado estaban enteradas, o hubieran debido estar enteradas, de que las mercancías no podían acogerse a un trato preferencial.

La buena fe del deudor podrá invocarse cuando este pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial.

El deudor no podrá sin embargo invocar la buena fe cuando la Comisión Europea haya publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario”.

Del precepto anterior se extrae que los requisitos para no proceder a la contracción a posteriori de derechos arancelarios son los siguientes:

- a) Que la ausencia de contracción de la deuda sea el resultado de un error de las propias autoridades aduaneras;
- b) Que este error no podía razonablemente ser detectado por el deudor;
- c) Que el deudor haya observado todas las disposiciones previstas en la normativa vigente sobre la declaración de aduana;
- d) Que el deudor haya actuado de buena fe.

En cuanto al primer requisito, la entidad reclamante considera que el error cometido es la ausencia de la mención en el certificado EUR-1 de que fue expedido a posteriori. Sin embargo, el error fue la expedición del propio certificado EUR-1, pues el precedente hubiera sido el modelo A. En el acuerdo de liquidación la Inspección no pone en duda que se produjo un error en la expedición del certificado EUR-1, pero considera que el exportador indujo a las autoridades angoleñas a tal error. La fundamentación es la siguiente:

“Que las autoridades angoleñas expidieron incorrectamente el certificado no se discute. De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el hecho de que las autoridades competentes hayan expedido incorrectamente un certificado o el hecho de que las autoridades competentes del Estado miembro de importación hayan aceptado inicialmente los certificados no son suficientes para considerar que existe un error de las autoridades competentes si éste trae causa de una declaración incorrecta de los hechos realizada por el exportador. En este caso, el error cometido tiene su origen en la propia solicitud del certificado de circulación EUR 1 sujeta al modelo que presentó la sociedad exportadora que, por otro lado, pertenece al mismo grupo empresarial que la importadora beneficiaria de los beneficios arancelarios en la importación de sus productos, por lo que cabría esperar si cabe, una mayor diligencia”.

Sobre el concepto de “error” se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 14 de noviembre de 2002, Asunto C-251/00, como sigue:

42 El Tribunal de Justicia también ha declarado que del propio texto del artículo 5, apartado 2, del Reglamento nº 1697/79 se desprende que la confianza legítima del deudor tan sólo es digna de la protección que contempla dicho artículo cuando sean las «mismas» autoridades competentes las que hayan dado base a la confianza del sujeto pasivo. De este modo, únicamente aquellos errores que sean imputables a una conducta activa de las autoridades le darán derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori de los derechos de aduana (sentencias, antes citadas, Mecanarte, apartado 23, y Faroe Seafood y otros, apartado 91).

43 Tal como ha precisado el Tribunal de Justicia, no puede considerarse que se dé este requisito cuando se induce a las autoridades competentes a error -en particular sobre el origen de la mercancía- mediante declaraciones inexactas del exportador cuya validez no tengan por qué examinar o comprobar. En semejante supuesto es el deudor quien soporta el riesgo que entraña un documento comercial cuya falsedad se pone de manifiesto con ocasión de un control posterior (sentencias, antes citadas, Mecanarte, apartado 24, y Faroe Seafood y otros, apartado 92).

44 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha hecho una salvedad expresa en el supuesto de que el exportador haya declarado que las mercancías proceden del país de exportación confiando en que las autoridades competentes de dicho país conocían, en realidad, todos los elementos de hecho necesarios para la aplicación de la normativa aduanera correspondiente, y cuando, a pesar de este conocimiento, dichas autoridades no formularon objeción alguna en lo relativo a las indicaciones contenidas en las declaraciones del exportador, basando, pues, en una interpretación errónea de las normas de origen su certificación del origen de las mercancías. En dicho caso deberá considerarse que, si los derechos no se recaudaron en el momento de la importación de las mercancías, fue debido a un error de las mismas autoridades competentes en la aplicación inicial de la normativa controvertida (sentencia Feroe Seafood y otros, antes citada, apartado 95).

45 De las consideraciones anteriores se desprende que, frente a lo alegado por la Comisión, no basta con invocar una declaración inexacta del exportador para excluir cualquier posibilidad de que exista un error imputable a las autoridades competentes. El comportamiento de éstas debe apreciarse, en su caso, tomando en consideración el marco general en el que se inscribe la ejecución de las disposiciones aduaneras aplicables.

En el presente caso es evidente que las autoridades angoleñas expidieron un certificado de origen de las mercancías incorrecto, puesto que el certificado pertinente debía ser el modelo A y no el EUR-1. Esta cuestión no resulta controvertida. Tampoco resulta controvertido que las autoridades españolas, en particular la Aduana de Vigo, admitió los certificados EUR-1 también de manera errónea. Ni siquiera se está discutiendo el origen de las mercancías, puesto que la Inspección se centra en la acreditación formal del mismo, pero en ningún caso discute que el origen de los camarones congelados sea Angola. Lo que aquí se debe dilucidar es si tal error de ambas

autoridades aduaneras se puede encuadrar dentro del artículo 220.2.b) del CAC de manera que determine que no procedía la recaudación a posteriori.

La Inspección sostiene que fue el propio exportador el que indujo a error a las autoridades angoleñas al solicitar un modelo EUR-1 en vez de el FORM-A. Sin embargo, de acuerdo con la citada sentencia del TJUE (apartado 43) no puede considerarse que se cumple el requisito “cuando se induce a las autoridades competentes a error -en particular sobre el origen de la mercancía- mediante declaraciones inexactas del exportador cuya validez no tengan por qué examinar o comprobar”. Pues bien, en este caso no se puede entender que el exportador haya inducido a tal error en la manera que exige el TJUE pues, en primer lugar, el origen de las mercancías no es objeto de discusión y, en segundo lugar, debería tratarse de declaraciones inexactas del exportador cuya validez no tenga por qué ser comprobada. Aquí no se produce, en rigor, una declaración inexacta en relación con las mercancías, sino una solicitud del modelo incorrecto que las autoridades deberían haber verificado. Las autoridades angoleñas estaban en la obligación de informar al exportador que el modelo ad hoc había dejado de ser el EUR-1 desde 31 de diciembre de 2007 y que el pertinente para 2008 era el modelo A. Igual razonamiento puede predicarse respecto de la actuación de la Aduana de Vigo, que debería haber inadmitido los certificados de origen presentados.

Por tanto, si las propias autoridades angoleñas desconocían que a partir de 1 de enero de 2008 los certificados de origen debían expedirse conforme al modelo A y no al EUR-1, al igual que las propias autoridades españolas, no cabe tampoco exigir este conocimiento al obligado tributario, pues eso supondría exigirle mayor diligencia que a las propias autoridades aduaneras de ambos países. Esto implica que en este caso se entiende cumplido el segundo requisito, esto es, que el error no podía razonablemente ser detectado por el deudor.

En lo que respecta a la actuación de buena fe y al cumplimiento de la normativa vigente sobre la declaración en aduana el artículo 220.2.b) dispone que “La buena fe del deudor podrá invocarse cuando éste pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial”. Se considera que el deudor actuó de buena fe, pues solicitó el certificado de origen de las mercancías con el fin de obtener el trato preferencial, si bien el modelo solicitado fue el incorrecto sin que las autoridades aduaneras pusieran objeción alguna al respecto.

En consecuencia, en lo que a la expedición de los certificados EUR-1 se refiere, considera este Tribunal Económico-Administrativo Central que, en principio, se cumplirían los requisitos establecidos en el artículo 220.2.b) del CAC para no proceder a la contracción a posteriori. No obstante, esto sucedería siempre y cuando el certificado de origen expedido por error fuera correcto en todos sus elementos. Pues bien, no sucede esto en el presente caso. El certificado de origen EUR-1 fue expedido con posterioridad a la fecha de exportación. En estas circunstancias, el artículo 16 del Protocolo nº 1 del anexo V del Acuerdo de Cotonú, titulado «Expedición a posteriori de certificados de circulación de mercancías EUR.1», tenía el siguiente tenor:

“1. [...] se podrán expedir con carácter excepcional certificados [...] EUR.1 después de la exportación de los productos a los que se refieren si:

a) no se expidieron en el momento de la exportación por errores u omisiones involuntarias o por circunstancias especiales, o

b) se demuestra, a satisfacción de las autoridades aduaneras, que se expidió un certificado [...] EUR.1 que no fue aceptado a la importación por motivos técnicos.

2. A efectos de la aplicación del apartado 1, el exportador deberá indicar en su solicitud el lugar y la fecha de exportación de los productos a los que se refiere el certificado EUR.1 y manifestar las razones de su solicitud.

3. Las autoridades aduaneras no podrán expedir a posteriori un certificado [...] EUR.1 sin haber comprobado antes que la información facilitada en la solicitud del exportador coincide con la que figura en el expediente correspondiente.

4. Los certificados de circulación de mercancías [EUR.1] expedidos a posteriori deberán ir acompañados de una de las siguientes frases:

“NACHTRÄGLICH AUSGESTELLT”, “DÉLIVRÉ A POSTERIORI”, “RILASCIATO A POSTERIORI”, “AFGEGEVEN A POSTERIORI”, “ISSUED RETROSPECTIVELY”, “UDSTEDT EFTERFØLGENDE”, “ΕΚΔΘΕΝ ΕΚ ΤΩ ΝΥΣΤΕΡΩΝ”, “EXPEDIDO A POSTERIORI”, “EMITIDO A POSTERIORI”, “ANNETTU JÄLKIKÄTEEN”, “UTFÄRDAT I EFTERHAND”.

5. La indicación a que se refiere el apartado 4 deberá insertarse en la casilla “Observaciones” del certificado EUR.1”.

Sin embargo, los certificados EUR-1 controvertidos carecían de la indicación de que habían sido expedidos a posteriori.

La sentencia del TJUE de 24 de octubre de 2013, Asunto C-175/12, trata la cuestión de emisión de certificados de origen EUR-1 al amparo del Acuerdo de Cotonú en los que no se incluye en la casilla de "Observaciones" la indicación de que ha sido emitido a posteriori. Pues bien, la citada sentencia establece lo siguiente:

58 A este respecto, procede recordar que conforme a los artículos 14 y 15, apartado 7, del Protocolo nº 1, el certificado EUR.1, en principio, debe emitirse en el momento de la exportación real de las mercancías, al objeto de poder presentarse a las autoridades aduaneras del Estado de importación.

59 El artículo 16, apartado 1, del Protocolo nº 1 constituye una excepción a dicha regla al permitir, con carácter extraordinario y como excepción expresa del artículo 15, apartado 7, de dicho Protocolo, la emisión de certificados EUR.1 después de la exportación, en particular, cuando se demuestra que se expidió un certificado EUR.1 pero no fue aceptado a la importación por motivos técnicos.

60 En este contexto, el artículo 16, apartados 4 y 5, del Protocolo nº 1 exige que los certificados EUR.1 emitidos a posteriori contengan, en la casilla «Observaciones», una de las menciones específicas cuyo texto preciso figura en dicho apartado 4, a saber, «emitido a posteriori».

61 En cambio, en el litigio principal está acreditado que, si bien es cierto que los certificados EUR.1 presentados por Sandler después de que el HZA hubiera rechazado los certificados EUR.1 que presentó inicialmente estaban provistos de sellos conformes con el modelo comunicado a la Comisión, no lo es menos que en la casilla «Observaciones» no incluían la mención especificada en el artículo 16, apartado 4, del Protocolo nº 1, sino la mención «emitido en sustitución», combinada con la fecha y el número de los certificados EUR.1 rechazados.

(...)

66 Por tanto, procede responder a la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial que los artículos 16, apartados 4 y 5, y 32 del Protocolo nº 1 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades de un Estado de importación rechacen, como certificado EUR.1 emitido a posteriori en el sentido del artículo 16, apartado 1, de dicho Protocolo, un certificado EUR.1 que, siendo conforme en todos sus demás elementos con lo exigido por el citado Protocolo, no incluye, en la casilla «Observaciones», la mención especificada en el apartado 4 de esta disposición, sino una indicación que significa, en definitiva, que el certificado EUR.1 ha sido emitido en aplicación del artículo 16, apartado 1, de este Protocolo. En caso de duda sobre la autenticidad de dicho documento o sobre el carácter originario de los productos de que se trata, tales autoridades están obligadas a iniciar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 32 del mencionado Protocolo.

En consecuencia, si bien es cierto que las autoridades aduaneras cometieron un error en la expedición y posterior aceptación de los certificados de origen EUR-1 que podía haber conllevado la no contracción a posteriori de los derechos arancelarios, no puede desconocerse que los certificados de origen expedidos erróneamente tampoco hubieran sido válidos de haber procedido su expedición, pues carecían de la indicación de que habían sido expedidos a posteriori, sin que la omisión de tal formalidad pudiese ser salvada por la mención a su expedición de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 del Protocolo nº 1 del anexo V del Acuerdo de Cotonú, ya que tampoco los certificados controvertidos contenían tal dicción u otra semejante.

En estas circunstancias hay que concluir que los certificados EUR-1 comprobados por la Inspección resultan inválidos para acreditar el origen de las mercancías cuya circulación amparan.

Sexto.

Dado que los documentos EUR-1 no eran los adecuados para justificar el origen Angola de las mercancías, hay que valorar si los certificados de origen modelo A expedidos por las autoridades angoleñas en sustitución de los anteriores resultan válidos.

Considera la Inspección que no se cumplen los requisitos reglamentarios para la expedición de un certificado FORM-A a posteriori. En este sentido, el artículo 85.1 de las DACAC dispone:

“1. No obstante lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 81, con carácter excepcional se podrán expedir certificados de origen modelo A después de la exportación efectiva de los productos a los que se refieren si:

a) no se expidieron en el momento de la exportación por errores, omisiones involuntarias o circunstancias especiales; o

b) se demuestra a satisfacción de las autoridades gubernativas competentes que se expidió un certificado de origen modelo A que no fue aceptado a la importación por motivos técnicos

(...)

3. El certificado de origen modelo A expedido a posteriori deberá llevar la mención “Delivré a posteriori” o “Issued retrospectively” en la casilla 4”.

En el acuerdo de liquidación se establece que “no concurren las causas previstas en el artículo 85.1 del Reglamento de aplicación para la expedición de un certificado Form A a posteriori ya que en su momento si fue expedido un certificado y fue admitido a la importación”. Es cierto que ya había sido expedido un certificado con anterioridad al FORM-A, pero tal certificado era un EUR-1 el artículo 85.1 mencionado exige que no se hubieran expedido certificados de origen modelo A. En el presente caso, al haberse expedido certificados EUR-1, no se expidieron certificados modelo A, y se puede entender que es de aplicación el apartado a) del precepto anterior. No se expidió el modelo A por error, y tal error consistió en expedir el modelo EUR-1.

En consecuencia, se puede admitir la expedición a posteriori de los certificados FORM-A aportados por la entidad reclamante. Lo que hay que valorar es si tal expedición se realizó con cumplimiento de los requisitos formales exigidos en las DACAC.

El apartado 3 del artículo 85 de las DACAC exige que en los certificados modelo A expedidos a posteriori figure la mención “Delivré a posteriori” o “Issued retrospectively” en la casilla 4. En los certificados aportados por la entidad, en la casilla 4 no figura tal dicción, pero en la casilla 7 sí que se incluye la frase “Certificado emitido a posterior”. La Inspección considera que la mención de expedición a posteriori en un idioma distinto al previsto en el artículo 85.3 de las DACAC es una irregularidad formal. La entidad centra sus alegaciones en este excesivo formalismo y considera desmedido anular los certificados por esta única razón. Sin embargo, la Inspección deniega la validez de los certificados no sólo por la razón anterior sino también por la falta de número de referencia, cuestión que considera más relevante en el acuerdo de liquidación y que no se menciona en absoluto en las alegaciones de la entidad.

A este respecto, el anexo 17 de las DACAC regula el modelo A como sigue:

“ANEXO 17

CERTIFICADO DE ORIGEN MODELO A

1. El certificado deberá ajustarse al modelo A que figura en el presente anexo. Las notas que figuran en el reverso del certificado no deberán redactarse obligatoriamente en francés o en inglés. Los certificados se extenderán en inglés o francés. Si se rellenan a mano, deberá hacerse con tinta y en mayúsculas.

2. El formato del certificado será de 210 × 297 mm. Se aceptará una tolerancia de hasta 5 mm de menos u 8 mm de más en la longitud. El papel empleado deberá ser blanco, encolado para escribir, sin pastas mecánicas y de un peso mínimo de 25 g/m². Irá revestido de una impresión de fondo de garantía de color verde que haga visible cualquier falsificación por medios mecánicos o químicos.

Si dichos documentos comprendieran varias copias, únicamente la primera hoja, que constituye el original, llevará impresa un fondo de garantía de color verde.

3. Cada certificado deberá llevar, además, un número de serie, impreso o no, que permita identificarlo.

4. Podrán utilizarse asimismo los certificados que lleven en el reverso antiguas versiones de las notas (1996, 2004 y 2005) hasta el agotamiento de las existencias”.

Pues bien, los certificados FORM-A aportados carecen de tal número de serie que impide su identificación, lo cual ha de considerarse una irregularidad invalidante de los mismos. Por tanto, procede confirmar en este extremo la liquidación por derechos arancelarios recogida en el acuerdo de liquidación derivado del Acta A02-... .

Séptimo.

Por otra parte, la entidad recurrente alega que resulta improcedente la liquidación de intereses de demora derivados de los derechos arancelarios liquidados mediante contracción a posteriori tal y como establece la sentencia del TJUE de 31 de marzo de 2011, Asunto C-546/2009. La entidad señala que en la sentencia anterior se concluye que las autoridades nacionales no pueden imponer al deudor de la deuda aduanera intereses de demora con respecto al periodo de tiempo comprendido entre la declaración en aduana inicial y el momento en que se efectúe la contracción a posteriori de dicha deuda.

El texto literal de la sentencia alegada es el siguiente:

Dado que el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 214/2007 de la Comisión, de 28 de febrero de 2007, no contiene ninguna regulación al respecto, el artículo 214, apartado 3, del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 1791/2006, debe interpretarse en el sentido de que las autoridades nacionales no pueden, sobre la base de dicho precepto, imponer al deudor de la deuda aduanera intereses compensatorios con respecto al período de tiempo comprendido entre la declaración en aduana inicial y el momento en que se efectúe la contracción a posteriori de dicha deuda.

Es cierto, como alega la interesada, que el TJUE considera que las autoridades nacionales no pueden imponer al deudor de la deuda aduanera intereses compensatorios con respecto al período de tiempo comprendido entre la declaración en aduana inicial y el momento en que se efectúe la contracción a posteriori de dicha deuda, pero la liquidación de estos intereses de demora está vedada cuando se realiza sobre la base del artículo 214, apartado 3, del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 1791/2006. Es decir, lo único que el TJUE resuelve en esta sentencia es que el citado precepto no ampara la liquidación de intereses de demora por parte de las autoridades aduaneras con respecto al período de tiempo comprendido entre la declaración en aduana inicial y el momento en que se efectúe la contracción a posteriori de dicha deuda, pero eso no quiere decir que no puedan hacerlo en ningún caso.

En el acuerdo de liquidación se exigen intereses de demora en virtud de lo dispuesto en los apartados 1 y 4.a) del artículo 191 en relación con el 188 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y en ningún caso se aplica el artículo 214, apartado 3, del Reglamento nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento nº 1791/2006 para exigir dichos intereses.

Por tanto, esta alegación de la entidad reclamante ha de ser desestimada y se confirma la liquidación de intereses de demora respecto de los derechos arancelarios regularizados por entender que es conforme a derecho.

Octavo.

La siguiente alegación se refiere a la liquidación del IVA importación, en particular en relación con el cálculo de la base imponible.

PE..., S.A. tiene suscritos determinados acuerdos comerciales con distintos proveedores extranjeros en virtud de los cuales asume la distribución exclusiva de los productos (pescados y mariscos) que les adquiere. Conforme a tales acuerdos, el precio que **PE..., S.A.** ha de pagar a sus proveedores por sus adquisiciones depende del precio final al que las mercancías se revenden en el territorio a que se extienden los acuerdos de distribución. Para cada embarque se fija un precio provisional satisfecho por el importador y en la forma y con los medios de pago que en los contratos se establecen. Concluida la operación y una vez revendida la mercancía, se procede a una liquidación definitiva en la que se establece el precio final. Se parte del precio de reventa y se descuenta del mismo la comisión acordada a favor del distribuidor y demás gastos que en los contratos se señalan. Dicha liquidación definitiva, puesta en relación con el precio provisional, da lugar a unos saldos en más o en menos. Cuando estos saldos son en contra de **PE..., S.A.**, por ser el precio final superior al precio provisional declarado para cada embarque, se originan por ello nuevos pagos en favor de los proveedores y estos nuevos pagos se reflejan en el haber de las denominadas cuentas joint. Cuando son a su favor, determinan reintegros de los proveedores a **PE..., S.A.** y se anotan en el debe de las cuentas joint.

Estos saldos, en más o en menos, han de sumarse o restarse respectivamente del valor de transacción de las mercancías declarado por **PE..., S.A.** en cada despacho de importación a efectos de configurar su valor en aduana como base imponible de los derechos de importación. Esto es lo que ha hecho la Inspección en el acta A01-.... Ha sumado al valor en aduana las cantidades anotadas en el haber de las cuentas joint y ha restado las cantidades anotadas en el debe de dichas cuentas. Sin embargo, a la hora de calcular la base imponible del IVA importación, la entidad alega que la Inspección se ha limitado a incluir el saldo del haber, pero no ha tenido en cuenta el saldo del debe. Se establece un valor en aduana distinto a efectos arancelarios y a efectos de la base imponible del IVA importación y se alega que no existe base técnica alguna que justifique este proceder así como falta de fundamentación del mismo.

No es cierto que la Inspección no motive su regularización. Al contrario, en el acuerdo de liquidación se recogen las razones por las que la base imponible del IVA importación es superior al valor en aduana resultante de la regularización de los derechos arancelarios, que son las siguientes:

“La Inspección no se ha limitado sólo a rectificar los valores en aduana declarados en los despachos de importación correspondientes a embarques en que se ha producido reversión de precios a los proveedores, sino que también ha rectificado, minorándolos, los valores en aduana correspondientes a aquellos embarques en los

que, contrariamente, el precio final resultaba ser inferior al valor provisional declarado en el momento de los despachos de importación y, que por tanto, dieron lugar a reembolsos en favor de PE..., S.A. por parte de los proveedores, no debe interpretarse, como hace la sociedad, como que el valor en aduana sobre el que debe liquidarse el IVA a la importación es el resultado de compensar los valores en aduana de diferente signo resultantes de la regularización. El valor en aduana es único para cada importación y es este el que, de acuerdo con la normativa del IVA debe formar parte de la base imponible de este concepto impositivo. La propuesta inspectora versa exclusivamente sobre los valores en aduana que han resultado incrementados como consecuencia de la regularización de las cuentas de joint y ello porque en aquellos supuestos en que se declararon valores en aduana superiores y, en consecuencia, se ingresaron mayores cuotas de IVA, estas ya fueron objeto de deducción por la Sociedad importadora en las correspondientes declaraciones presentadas por IVA en operaciones interiores”.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central comparte los motivos que la Inspección aduce. Efectivamente, es cierto que en los casos en los que se declararon valores en aduana que, en el acta de conformidad citada, fueron regularizados a la baja, también la base imponible del IVA importación debería ser, en principio, minorada, pues se ingresaron en el Tesoro mayores cuotas de IVA de las que correspondía. Sin embargo, estas cuotas de IVA fueron deducidas por la entidad reclamante, por lo que si en la presente regularización se procediese a minorar la base imponible del IVA en el importe correspondiente a la anotación en el debe de las cuentas joint, se produciría un efecto equivalente a una doble deducción de la misma cantidad. Las cuotas resultantes ya fueron deducidas en su momento y con la minoración del IVA devengado que la entidad pretende no sólo se estaría reduciendo el importe del IVA debido por la entidad, sino que la Administración estaría asumiendo indebidamente la cantidad minorada.

Caso distinto sería que la entidad no hubiera tenido derecho a la deducción de las cuotas inicialmente ingresadas en el Tesoro. En este supuesto sí sería necesario proceder a una regularización a la baja de la base imponible del IVA declarado y a la consiguiente minoración de las cuotas devengadas para que no se produjese una doble imposición.

En consecuencia, se ha de desestimar la alegación de la entidad reclamante y confirmar la liquidación en este punto.

Noveno.

El último motivo de impugnación es la liquidación de los intereses de demora respecto del IVA importación. Se considera que la liquidación de intereses de demora es improcedente y se insta la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010

Respecto de la cuestión señalada, es decir, la procedencia de liquidar intereses de demora hasta la regularización practicada por la Administración, atendiendo a la más reciente jurisprudencia ha de destacarse, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010 (a la que se refiere la sentencia alegada por la entidad reclamante), recaída sobre recurso de casación 1454/2005, la cual fundamenta su postura de no devengo de intereses hasta la liquidación con los siguientes argumentos:

“(…) hemos de partir de una idea que nadie discute: el carácter reparador de los intereses moratorios. Con ellos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota. La indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración. (...)

(...) en los supuestos de inversión del sujeto pasivo (empresarios y profesionales para quienes se realizan operaciones sujetas a gravamen por entidades o personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto) y en los de importación y adquisición intracomunitaria de bienes. En estos casos, el sujeto pasivo no es, como de ordinario, el empresario que presta el servicio o que entrega el bien, sino aquel que recibe este último o que es el destinatario de aquel primero (artículos 84.1.2º, 85 y 86 de la Ley 37/1992). Esta clase de sujetos pasivos se auto-repercute el tributo adquiriendo el derecho a deducirse la integridad del mismo (artículo 92.1, puntos 2º, 3º y 4º). El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha indicado, para el caso de los sujetos pasivos invertidos (que en este punto responde a los mismos parámetros que el propio de las importaciones y de las entregas intracomunitarias de bienes), que el obligado tiene derecho a deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo que, en principio nada adeuda al Tesoro Público [sentencia de 8 de mayo de 2008], Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, apartado 56)].

(...) Así pues, en la medida en que, tratándose como ahora se trata, del impuesto sobre el valor añadido a la importación, la compañía actora procedió a repercutirse el tributo, teniendo derecho a deducirlo en su integridad, sólo habrá causado daño a la Hacienda por el tiempo en que esa suma debió estar en las arcas

públicas; en otras palabras, por el tiempo que medió entre el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducirlo. La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que ese derecho nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo, precisamente, para los casos de sujetos pasivos invertidos, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en lo que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), tal exigencia quedó únicamente reducida a las importaciones de bienes, debido a la nueva redacción que en su artículo 15 dio al artículo 98.2 de la Ley 37/1992, que fue derogado definitivamente por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), a partir de cuya entrada en vigor rige para todos los supuestos la regla de que el derecho a la deducción nace con el devengo.

Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nacía el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de marzo de 2009 (casación 4608/06, FJ 5º) y 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/04, FJ 4º).

Conforme a esta doctrina, al tratarse en el caso del impuesto sobre el valor añadido por la importación de productos petrolíferos durante el 1996, habría que dar la razón al abogado del Estado y considerar procedente la liquidación de los intereses, habida cuenta de que el derecho a la deducción sólo nacía con el pago de la cuota.

Ahora bien, como ya hemos indicado, nuestra legislación interna es, o debe serlo, transposición de las directivas comunitarias que armonizan el impuesto sobre el volumen de los negocios, en las que se establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo (artículo 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva), que en el caso de las importaciones de bienes coincide con la importación (artículo 10.3).

(...) Hemos de concluir, pues, que Repsol Petróleo, S.A., tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto-repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71)”.

Asimismo, es necesario destacar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 2009 que al respecto establece:

“Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90”.

La jurisprudencia anterior resulta aplicable, según los casos, a los intereses de demora correspondientes a las cuotas del IVA importación y es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en su resolución de 14 de febrero de 2012 (RG 3306/2010), la improcedencia de los intereses de demora girados sobre cuotas liquidadas por el IVA importación mediante actuación inspectora, ya que dada la coetaneidad entre el devengo y la deducción del Impuesto no existe perjuicio para la Hacienda Pública.

Sin embargo, este criterio ha de ser matizado. De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 59/2007, los intereses de demora “deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado –deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes”.

En el presente caso no se han liquidado intereses de demora hasta la regularización practicada por la Administración, sino únicamente por el plazo de 10 días. Este plazo es el resultado de una estimación que la Inspección justifica de la siguiente manera:

“Teniendo en cuenta que sólo los devengos de los días 1 al 20 se produce la circunstancia de que el sujeto pasivo debe ingresar antes de deducirse y que la diferencia del período oscila entre 19 y 1 día, se considera que, para las liquidación practicada por las diferencias de las cuentas de joint, una propuesta adecuada, teniendo en cuenta la imposibilidad de hacer esta distribución importación a importación, conciliadora de los intereses de las

partes con la jurisprudencia del alto Tribunal, es tomar como base liquidable las dos terceras de la cuota correspondiente a las importaciones regularizadas y un periodo liquidatorio de diez días”.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central considera que la liquidación de intereses de demora, que asciende a 531,17 €, se ha realizado de conformidad con lo establecido al efecto por el Tribunal Supremo, adoptando un criterio de distribución que se estima razonable, dada la complejidad que implicaría realizar estos cálculos importación por importación.

Por otra parte, también es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogido en su resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1024/2011) que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el mismo periodo en que la Administración incrementa el IVA repercutido por dichas importaciones, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. No procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, ya que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción.

No obstante, la matización realizada anteriormente en relación con la liquidación de intereses de demora, de acuerdo con lo dispuesto al respecto por el Tribunal Supremo, también requiere un ajuste de la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central en relación con la regularización íntegra, en el sentido de que la deducción del IVA soportado no ha de efectuarse en el mismo periodo en que la Administración incrementa el IVA repercutido por las importaciones, sino que debe admitirse en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora.

En el presente caso, dado que no aprecia la Inspección indicios para 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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

ESTIMARLO PARCIALMENTE, de acuerdo con lo dispuesto en el fundamento de derecho noveno *in fine*.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.