

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065025

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2016

Vocalía 8.^a

R.G. 1144/2012

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. En general. Interés de demora. *Intereses de demora a favor del contribuyente en ingresos indebidos, que le habían sido devueltos por la vía ordinaria del Impuesto (IVA). Día final del cómputo.* En el caso de IVA a la importación indebidamente soportado que fue objeto de deducción por parte del contribuyente, la Administración ha de satisfacer intereses de demora por el periodo de tiempo en que dicho importe estuvo indebidamente en su poder, es decir, hasta la fecha de la autoliquidación en el que dicho IVA soportado pudo ser compensado con el correspondiente IVA devengado. En el caso concreto el obligado había hecho un ingreso procedente de IVA a la importación, que se dedujo; como consecuencia de no tener en el ejercicio IVA devengado no pudo ser compensado el IVA soportado; solicitó la devolución en el último período del ejercicio y le fue devuelto. Posteriormente como consecuencia de resolución del TEAC se le reconoció exención. Si bien no cabía la devolución de lo indebidamente ingresado porque ya había sido devuelto -via autoiquidación/solicitud de evolución en IVA-, sí resultaba procedente la liquidación de intereses de demora a favor del contribuyente. Si bien la Administración reconoció intereses de demora desde la fecha de ingreso de importe indebido hasta la fecha en la que se presentó la primera autoliquidación, la fecha final del cómputo no es la fecha de la autoliquidación en la que se dedujo el IVA, sino la fecha en la que le fue devuelto al interesado el importe indebidamente ingresado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 32.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 54, 99 y 115.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en el incidente de ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por **SOCIEDAD TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, S.L. (NIF ...)** y, en su nombre y representación, D. **Jx...** (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en Calle Abandoibarra Etorbidea, 2, 48001, Bilbao, contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de País Vasco de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), en fecha 12 de abril de 2016, relativo a la ejecución de la resolución, de 17 de noviembre de 2015, del Tribunal económico-administrativo Central, de la reclamación económico-administrativa con número R.G. 1144/2012.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que, con fecha 29 de diciembre de 2006, la reclamante presentó una solicitud de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 54 de su Ley reguladora, Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, LIVA), para la importación de la obra "Discurso sobre Cómodo" (Una obra en nueve Parles) (Roma), 1963 de Cy Twombly, la cual iba a ser adquirida en los días posteriores por compra a su entonces propietario D. **Cx...** En el citado escrito se solicitaba que se reconociese, asimismo, la consideración de la recurrente como establecimiento autorizado para recibir los bienes con exención.

Con fecha 2 de julio de 2008 le fue notificada a la reclamante la resolución de fecha 1 de julio de 2008 del Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el País Vasco en la que se le denegaba la aplicación de la exención regulada en el artículo 54 de la LIVA.

Segundo.

Disconforme con lo anterior, con fecha 30 de julio de 2008, la entidad interesada interpuso reclamación económico-administrativa nº 48/396/2008 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco contra la resolución desestimatoria de la solicitud de aplicación de la exención, que fue igualmente desestimada con fecha 26 de febrero de 2009, notificándose el 9 de marzo de 2009.

Tercero.

Contra la citada resolución del TEAR del País Vasco la reclamante interpuso, con fecha 8 de abril de 2009, recurso de alzada, registrado con R.G. 2150/2009, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue estimado íntegramente mediante resolución de fecha 26 de abril de 2011, la cual pone de manifiesto lo siguiente:

“Este Tribunal considera que la entidad reclamante ha aportado las pruebas necesarias para estimar acreditado el requisito de que la importación de la obra de arte «Discurso sobre Cómodo» se efectuó a D. Cx... y no a la Y Gallery, la cual actuó en nombre y por cuenta del propietario.

Debemos por tanto anular el acuerdo por el que se deniega la autorización administrativa para gozar de la exención contemplada en el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la importación de la obra «Discurso sobre Cómodo» que efectuó la entidad reclamante”.

Cuarto.

Durante la tramitación del referido recurso de alzada y antes de que fuese dictada la resolución anterior, la interesada solicitó, con fecha 3 de febrero de 2010, la desvinculación del régimen de depósito aduanero y despacho a consumo de la obra de arte para la que se había solicitado la exención del IVA, que se encontraba acogida a este régimen desde el día 6 de abril de 2009 en que hizo su entrada en el depósito del que es titular la Fundación Museo Guggenheim.

Conforme a dicha solicitud, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Vizcaya de la AEAT, en fecha 1 de marzo de 2010, practicó la liquidación provisional ..., a fin de liquidar el IVA correspondiente a la importación, que fue ingresado por la reclamante en fecha 11 de marzo de 2010.

Quinto.

Con fecha 20 de diciembre de 2011, la interesada presentó un nuevo escrito en el que reclamaba la anulación de la liquidación realizada y la devolución de lo ingresado, en ejecución del citado fallo del TEAC de 26 de abril de 2011, al entender que se trataba de un ingreso indebido. La entidad basa su solicitud en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, según el cual, cuando la resolución estime en su totalidad la reclamación, y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas y los intereses de demora correspondientes. Así, entiende que debió de anularse la liquidación practicada y la devolución de los importes ingresados.

Conforme a las manifestaciones de la propia entidad interesada, la cuota ingresada fue computada como IVA soportado deducible en el modelo 303 correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2010, presentada ante la Hacienda Foral de Vizcaya, incluyéndose finalmente en la devolución del saldo resultante de la declaración resumen anual de este impuesto, modelo 390, correspondiente al citado ejercicio 2010.

Con fecha 27 de enero de 2012, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Vizcaya de la AEAT dictó resolución mediante la cual acuerda no acceder a la devolución de las

cuotas de IVA a la importación satisfechas con cargo a la liquidación provisional practicada Dicho acuerdo fue notificado a la interesada en fecha 9 de febrero de 2012.

Sexto.

Disconforme con lo anterior, la entidad SOCIEDAD TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, S.L. interpuso, en fecha 9 de marzo de 2012, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrada con R.G. 1144/2012. En el escrito de interposición la interesada manifestaba que el objeto de este escrito era:

Ø Solicitar la ejecución de la resolución estimatoria del TEAC que confirmaba la procedencia de la exención del IVA a la importación de la referida obra de arte y que había sido incumplida por la AEAT, así como la consiguiente anulación de la liquidación

Ø Subsidiariamente, para el caso de que este Tribunal estimara que no procede la admisión del incidente de ejecución, solicita que el escrito sea tramitado como reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de resolución dictado el 27 de enero de 2012 por la Jefa de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Vizcaya de la AEAT, denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA a la importación satisfechas por la entidad.

Mediante escrito del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal, se notificó a la entidad interesada, en fecha 25 de abril de 2013, la apertura del trámite de audiencia del referido expediente, concediéndosele un mes para que lo examinara y presentara sus alegaciones, adjuntando las pruebas que estimara oportunas. Haciendo uso de tal derecho, la entidad reclamante presentó el correspondiente escrito de alegaciones en fecha 24 de mayo de 2013 en el que reproduce, en síntesis, lo solicitado en su escrito de interposición de la reclamación de referencia.

Séptimo.

Con fecha 17 de noviembre de 2015, este Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución respecto de la reclamación de referencia con número de R.G. 1144/2012 estimándola parcialmente al considerar que, si bien no resultaba procedente la devolución del IVA solicitada puesto que la entidad había deducido previamente su importe, sí debía procederse a abonar los intereses de demora por el tiempo en que tal ingreso indebido estuvo en poder de la Administración.

En ejecución del referido fallo del TEAC, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de País Vasco de la AEAT dictó acuerdo en fecha 12 de abril de 2016 en el que giraba liquidación de intereses de demora a favor del reclamante por importe de 7.599,59 €, correspondiente al resultado de aplicar el tipo de 5% al importe principal de 1.386.923,44 € durante 40 días (desde el 11 de marzo de 2010 en que el reclamante efectuó el ingreso, hasta el 20 de abril de 2010 en que presentó la autoliquidación del primer trimestre de IVA).

Octavo.

Disconforme con el citado acuerdo de ejecución, la entidad reclamante interpuso en fecha 27 de abril de 2016 el presente incidente de ejecución, en el que se alega que, si bien en fecha 20 de abril de 2010 presentó la autoliquidación del primer trimestre de IVA en la que declaró como IVA deducible importaciones el importe de 1.386.923,44 €, al no existir IVA devengado en el mismo periodo ese importe no pudo ser compensado, por lo que figura nuevamente en la declaración-resumen anual presentada el 20 de enero de 2011 y finalmente fue objeto de devolución por la AEAT en fecha 23 de junio de 2011. Por ello solicita que el cálculo de intereses de demora se efectúe hasta esta fecha, pues se trata de un ingreso indebido y, por tanto, deben calcularse intereses de demora hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer del incidente de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo,

por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si el acuerdo de ejecución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de País Vasco de la AEAT relativo a la ejecución de la resolución, de 17 de noviembre de 2015, del Tribunal económico-administrativo Central de la reclamación económico-administrativa con número R.G. 1144/2012, se encuentra ajustado a Derecho.

Tercero.

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la cuestión sobre la que versa el presente incidente de ejecución es la fecha final del cómputo de los intereses de demora liquidados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de País Vasco de la AEAT mediante acuerdo de fecha 12 de abril de 2016, en ejecución de la resolución de este TEAC de 17 de noviembre de 2015. Conforme se indica en el citado acuerdo de ejecución, procede:

“DECLARAR el derecho de TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, S.L., NIF ..., al abono de la cantidad de 7.599,59 euros en concepto de Intereses de Demora. En el cálculo de la presente liquidación se han tenido en cuenta los siguientes parámetros:

- Fecha de ingreso del principal: 11-03-2010
- Fecha de presentación autoliquidación/deducción: 20-04-2010
- Importe principal: 1.386.923,44 €
- Tipo de interés aplicado:

11-03-10 al 20-04-10: 40 días al 5%”

Disconforme con la referida liquidación de intereses de demora, la entidad reclamante plantea en el presente incidente que, si bien en fecha 20 de abril de 2010 presentó la autoliquidación del primer trimestre de IVA en la que declaró como IVA deducible importaciones el importe de 1.386.923,44 €, al no existir IVA devengado en el mismo periodo ese importe no pudo ser compensado, por lo que figura nuevamente en la declaración-resumen anual presentada el 20 de enero de 2011 y finalmente fue objeto de devolución por la AEAT en fecha 23 de junio de 2011. Por ello solicita que el cálculo de intereses de demora se efectúe hasta esta fecha, pues se trata de un ingreso indebido y, por tanto, deben calcularse intereses de demora hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Tal como recoge la resolución de este TEAC de 17 de noviembre de 2015, que es objeto de ejecución por el acuerdo de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de País Vasco de la AEAT que ahora se impugna:

“Puesto que la entidad dedujo el IVA importación devengado, dicha operación resulta neutral para la entidad reclamante. No obstante, si bien la cuota de IVA importación no ha de ser devuelta, por las razones antedichas, sí procede reconocer a favor de la reclamante los correspondientes intereses de demora por el tiempo en que tal ingreso indebido estuvo en poder de la Administración hasta que la entidad lo dedujo, puesto que, efectivamente, dicho importe no debió ser liquidado por la aduana al resultar la operación exenta del impuesto.”

Pues bien, conforme al acuerdo de ejecución impugnado, la liquidación de tales intereses debe efectuarse desde el 11 de marzo de 2010 (fecha de ingreso del IVA importación por importe de 1.386.923,44 €) hasta el 20 de abril de 2010 (fecha de presentación de la autoliquidación de IVA del primer trimestre en la que se incluye dicho importe como “IVA deducible importaciones”. No obstante, se ha de tener en cuenta que en dicho trimestre no existía cuota de IVA devengado con la que pudiese compensarse dicha cuantía, por lo que en la declaración-resumen anual presentada el 20 de enero de 2011 figura nuevamente el mismo importe. El saldo final de dicha declaración

(diferencia de la cuota total devengada de 759.965,58 € y el total a deducir de 2.149.512,73 €, dentro del cual se encuentra el referido IVA deducible importaciones de 1.386.923,44 €), fue finalmente devuelto a la entidad reclamante en fecha 23 de junio de 2011 mediante transferencia bancaria (como queda acreditado por la reclamante).

De acuerdo con el artículo 99.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), en la redacción vigente en el presente supuesto:

“Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.”

No obstante, conforme al artículo 115 de la misma norma:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

(...)

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. (...)”

Por tanto, la efectiva deducción del IVA importación ingresado por la reclamante por importe de 1.386.923,44 € se produjo con la íntegra devolución de dicho importe en fecha 23 de junio de 2011. Hasta entonces, si bien la entidad procedió a su deducción en la autoliquidación del mismo trimestre en que la operación se produjo, por la propia mecánica liquidatoria del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha cuota de IVA no pudo ser compensada al no existir dicho trimestre ninguna cuota de IVA devengado, por lo que su importe siguió en poder de la Administración indebidamente hasta que finalmente fue devuelto al interesado el 23 de junio de 2011.

Asimismo, tal como se recoge en los antecedentes de hecho, es preciso destacar que con fecha 26 de abril de 2011, este Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió el recurso de alzada, interpuesto por la reclamante en fecha 8 de abril de 2009 contra resolución desestimatoria del TEAR del País Vasco. La resolución del recurso de alzada fue estimatoria de las pretensiones de la reclamante puesto que consideró que había aportado las pruebas necesarias para estimar acreditado el requisito de que la importación de la obra de arte «Discurso sobre Cómodo» se efectuó a D. **Cx...** y no a la **Y Gallery**, la cual actuó en nombre y por cuenta del propietario, y, por tanto, tenía derecho a gozar de la exención del artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Durante la tramitación del referido recurso de alzada y antes de que fuese dictada la resolución anterior, la interesada solicitó, con fecha 3 de febrero de 2010, la desvinculación del régimen de depósito aduanero y despacho a consumo de la obra de arte para la que se había solicitado la exención del IVA, que se encontraba acogida a este régimen desde el día 6 de abril de 2009 en que hizo su entrada en el depósito del que es titular la Fundación Museo Guggenheim. Conforme a dicha solicitud, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Vizcaya de la AEAT, en fecha 1 de marzo de 2010, practicó la liquidación provisional ..., a fin de liquidar el IVA correspondiente a la importación, que fue ingresado por la reclamante en fecha 11 de marzo de 2010. Por tanto, cuando la entidad efectuó el ingreso del IVA por la importación de la referida obra de arte (11 de marzo de 2010), tal ingreso resultaba procedente, si bien, con posterioridad, como consecuencia de la referida resolución de este TEAC de fecha 26 de abril de 2011, devino en ingreso indebido al haberse reconocido a la interesada el derecho a la exención en la importación de la citada obra de arte.

El artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula la devolución de ingresos indebidos disponiendo al respecto lo siguiente:

“2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el

interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. (...)”

En conclusión, debe estimarse el incidente de ejecución planteado y anularse el acuerdo de ejecución impugnado, debiendo abonarse a la entidad reclamante los intereses de demora devengados desde el 11 de marzo de 2010 (fecha de ingreso de la cuota de IVA importación por importe de 1.386.923,44 €) hasta el 23 de junio de 2011 (fecha en la que la Administración efectuó su devolución).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente incidente de ejecución,

ACUERDA

ESTIMARLO, anulando el acto administrativo impugnado de acuerdo con lo establecido en el fundamento anterior.

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