

TEAC, Resolución 1036/2014 de 28 de Marzo de 2019

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en los recursos contra la ejecución que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por la entidad interpuestas por KXZ, S.L. (NIF ...) y, en su nombre y representación D^a Ix..., con domicilio a efectos de notificaciones en Bufete ..., C/ ..., (Barcelona), contra los acuerdos dictados por la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con fecha 7 de junio de 2018, relativos a la ejecución de la resolución, de 20 de julio de 2018, del Tribunal económico-administrativo Central, de las reclamaciones económico-administrativa con número R.G.: 1036/2014 y R.G.: 4567/2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dictó una resolución parcialmente estimatoria en fecha 20 de julio de 2017 por la que se resolvían acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas con número R.G. 1036/2014 y R.G.: 4567/2014 interpuestas con fecha 3 de enero de 2014 y 17 de julio de 2014, respectivamente con los siguientes acuerdos de liquidación:

- Acuerdo de liquidación de fecha 12 de diciembre de 2013, por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", derivado del acta A02-...6, en el que se confirmaba la propuesta inspectora, por lo que los importes resultantes eran los siguientes:

Cuota: 553.358,02 euros

Intereses de demora: 49.400,59 euros

Total deuda a ingresar: 602.758,61 euros

- Acuerdo de liquidación de fecha 17 de julio de 2014 por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", derivado del acta A02-...0, en el se confirma igualmente la propuesta inspectora, siendo los importes resultantes los siguientes:

Cuota: 155.658,27 euros

Intereses de demora: 10.641,56 euros

Total deuda a ingresar: 166.299,83 euros

Las liquidaciones practicadas fueron íntegramente ingresadas por la reclamante dentro del periodo voluntario de pago concedido al efecto.

SEGUNDO.- En ejecución del referido fallo del TEAC, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales acordó en fecha 07 de junio de 2018 la anulación de las liquidaciones practicadas con devolución del importe ingresado, así como la práctica de nuevas liquidaciones en concepto de tarifa exterior común “..que, cumpliendo estrictamente con lo con previsto en la resolución, comprenda exclusivamente las cuotas correspondientes a los accesorios de los artículos importados.....”, cuyo montante asciende a 18.945,64 euros y 3.195,77 euros. Ambas cantidades comprenden cuota e intereses de demora, estos últimos calculados de conformidad con lo establecido en el artículo 114.2 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento europeo (EDL 2013/183496) y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se aprueba el Código aduanero de la Unión (en adelante CAU).

Para la ejecución del fallo, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales efectuó la compensación del crédito a favor del reclamante con la deuda derivada de las nuevas liquidaciones y reconoció el derecho al cobro de intereses de demora derivados de las cantidades indebidamente ingresadas. Para el cálculo de estos intereses también se aplicó el tipo de interés previsto en el artículo 114.2 del CAU.

TERCERO.- Disconforme con la ejecución del fallo señalada en el antecedente previo, la interesada interpuso recursos contra la ejecución ante este TEAC, en fecha 9 de julio de 2018, que fueron registrados con R.G.: 1036/2014/50/IE y 4567/2014/50 IE, solicitando la anulación de la resolución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales por no resultar conforme a derecho la exigencia de intereses de demora respecto a cantidades que fueron ingresadas en tiempo y forma. Adicionalmente, solicita que se proceda al cálculo de intereses de demora de conformidad con lo establecido en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899) (en adelante, Ley General Tributaria), en relación con el artículo 26 de la misma Ley, y no en el artículo 114 del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo (EDL 2013/183496) y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer los recursos contra la 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 General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (EDL 2005/54632), por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899), 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 la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales relativo a la ejecución de la resolución, de 20 de julio de 2017, del Tribunal Económico-administrativo Central, que resolvía acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas con número R.G. 1036/2014 y R.G.: 4567/2014 se ajusta a derecho.

TERCERO.- La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales motivó el acuerdo de pago de los intereses de demora respecto de las cantidades indebidamente ingresadas (una vez compensado con las deudas dimanantes de las nuevas liquidaciones practicadas) cuyo importe asciende a 583.812,97 y 163.104,06 euros del siguiente modo:

“También se procederá al abono de los intereses de demora derivados de las cantidades indebidamente ingresadas. Al respecto debe tenerse en cuenta lo expuesto en el artículo 116.6 del Código aduanero de la Unión aprobado mediante Reglamento (UE) núm. 952/2013, del Parlamento europeo (EDL 2013/183496) y del Consejo de 9 de octubre de 2013 donde se dispone que: “La devolución no dará origen al pago de intereses por las autoridades aduaneras de que se trate”.

No obstante, el Departamento de Aduanas e I.I.EE., de acuerdo con la NS 013/2018, de 25 de mayo, considera que de conformidad con el principio que dimana de la citada sentencia del TJUE de 18.01.2017 (C-365/15), deberán abonarse los correspondientes intereses de demora, siendo el tipo de interés aplicable el previsto en el artículo 114.1 del CAU”

Por otro lado, para la anulación de las liquidaciones iniciales y la práctica de nuevas liquidaciones, el órgano liquidador cita la doctrina del Tribunal Supremo reflejada en sentencias como las de 28 de noviembre de 1997 y de 18 de noviembre de 2004 así como varias resoluciones de este Tribunal Central como la de 24 de septiembre de 2008 (REC 2997/2006).

CUARTO.- Por su parte, la recurrente alega que, dado que en el presente caso las liquidaciones objeto de reclamación se recurrieron sin solicitar a suspensión del ingreso de las liquidaciones impugnadas, para el cálculo de intereses de demora a favor de la Administración aplicables a las nuevas liquidaciones practicadas debe mantenerse el “dies ad quem” de las liquidaciones anuladas, emitidas en su día.

Respecto al cálculo de intereses de demora, la reclamante afirma la procedencia a su liquidación si bien solicita le sea de aplicación el derecho nacional, ya que a su juicio existe un vacío en la normativa comunitaria en relación con la procedencia de abonar intereses de demora en los casos de reembolso de deudas aduaneras indebidamente exigidas a un contribuyente.

QUINTO.- Como cuestión previa a la resolución de las presentes reclamaciones cabe plantearse bajo qué normativa ha de analizarse la cuestión planteada, es decir, si resulta de aplicación el marco jurídico establecido por el Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento europeo (EDL 2013/183496) y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código aduanero de la Unión (CAU) o si por el contrario, resulta de aplicación el Reglamento (CEE) N o 2913/92 y del Consejo de 12 de octubre de 1992 por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (Código aduanero).

A este respecto cabe señalar que el órgano liquidador fundamenta su resolución en el citado Código aduanero de la Unión (en adelante CAU).

El CAU en su artículo 288 regula el alcance de su aplicación temporal:

"1. Los artículos 2, 7, 8, 10, 11, 17, 20, 21, 24, 25, 31, 32, 36, 37, 40, 41, 50, 52, 54, 58, 62, 63, 65, 66, 68, 75, 76, 88, 99, 100, 106, 107, 115, 122, 123, 126, 131, 132, 138, 142, 143, 151, 152, 156, 157, 160, 161, 164, 165, 168, 169, 175, 176, 178, 180, 181, 183, 184, 186, 187, 193, 196, 200, 206, 207, 209, 212, 213, 216, 217, 221, 222, 224, 225, 231, 232, 235, 236, 239, 253, 265, 266, 268, 273, 276, 279, 280, 281, 283, 284, 285 y 286 serán aplicables a partir del 30 de octubre de 2013.

2. Los artículos distintos de los mencionados en el apartado 1 serán aplicables a partir del 1 de mayo de 2016.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro."

En el caso que nos ocupa, los DUAs de importación afectados por la regularización de la Inspección, fueron presentados ante la Aduana antes de la plena entrada en aplicación del CAU, que tuvo lugar el 1 de mayo de 2016. También las liquidaciones fueron practicadas con anterioridad a esta fecha. Es el

acuerdo de ejecución que trae por causa el presente recurso contra la ejecución el que fue dictado con posterioridad al 1 de mayo de 2016.

No contiene el artículo 288 del CAU normas transitorias de aplicación, por lo que, en ausencia de estas, de acuerdo con los principios generales, rige la aplicación en el tiempo (*ratione temporis*) de la legislación de la UE.

La legislación de la UE tiene un efecto inmediato y como regla general no se puede aplicar retroactivamente. El efecto retroactivo es excepcional, solo aplicable si se desprende claramente que tal fue la intención del legislador. El efecto inmediato se aplica a menos que la aplicación inmediata de una disposición particular sea contraria a la protección de las expectativas legítimas de las partes interesadas.

Parece claro que, en ausencia de disposiciones transitorias, se ha de proceder de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en particular en materia de aduanas.

En este sentido y según jurisprudencia reiterada, las normas procesales se aplican generalmente a todos los procedimientos pendientes en el momento de su entrada en vigor, mientras que las normas sustantivas se interpretan generalmente como no aplicables, en principio, a situaciones existentes antes de su entrada en vigor.

Así se reconoce, en particular, en las sentencias Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, de 6 de junio de 1993 dictada en los asuntos acumulados C-121/91 y C-122/91, De Haan, de 7 de septiembre de 1999, asunto C-61/98 e Ilumitrónica, de 14 de noviembre de 2002, asunto C-251/00.

En esta sentencia el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre qué normativa se ha de aplicar a la hora de apreciar si procede la no contracción de la deuda aduanera, en aquellos supuestos en los que se ha producido un cambio formativo, en los siguientes términos:

"Observaciones preliminares

27. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente señala que el objeto de dichas cuestiones es la interpretación del artículo 201, apartado 3, del CAC, se ha de recordar que este precepto constituye una disposición nueva en relación con el régimen precedente y que no puede aplicarse a una importación efectuada con anterioridad a su entrada en vigor (sentencia de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Rec. p. I-4209, apartado 25).

28. Pues bien, éste es precisamente el caso de la importación controvertida en el procedimiento principal, que fue objeto de una declaración el 20 de julio de 1992, mientras que el CAC sólo es aplicable, de conformidad con su artículo 253, párrafo segundo, desde el 1 de enero de 1994.

29. Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en general, las normas de procedimiento son aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entran en vigor, a diferencia de las normas sustantivas, que habitualmente se interpretan en el sentido de que no afectan a las situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor [véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1993, CT Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, asuntos acumulados C-121/91 y C-122/91, Rec. p. I-3873, apartado 22, y de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003, apartado 13].

30. En consecuencia, por lo que respecta al litigio principal, procede referirse, por una parte, a las normas sustantivas contenidas en la regulación precedente a la aplicación del CAC y, por otra, a las normas de procedimiento que contiene este último.

Sobre la primera cuestión

31. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si es legal obligar a un operador que ha actuado de buena fe y con la diligencia debida al pago de derechos de aduana devengados a causa de una irregularidad que ignoraba pero que era conocida por las autoridades comunitarias y las del país de exportación.

32. A este respecto, se ha de recordar que el artículo 2, apartado 1, del Reglamento núm. 1031/88 establece que el obligado al pago de la deuda aduanera es quien realiza la declaración o, en su caso, la persona en cuyo nombre se haya hecho la declaración.

33. El hecho de que el declarante actúe de buena fe y con diligencia, ignorando la existencia de una irregularidad que impide la percepción de derechos que habría debido abonar en otro caso, carece de influencia alguna sobre su condición de deudor, que se deriva exclusivamente de los efectos jurídicos vinculados a la formalidad de la declaración.

34. La normativa comunitaria implica, sin embargo, dos categorías de excepciones específicas al pago de la deuda aduanera.

35. La primera consiste en la condonación de derechos, contemplada en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento núm. 1430/79. No obstante, tanto el apartado 2 de dicha disposición como el artículo 239, apartado 2, del CAC exigen que se presente una solicitud a dicho efecto ante las

autoridades aduaneras competentes. Ahora bien, del contenido de la resolución de remisión no parece que Ilumitrónica haya presentado dicha solicitud. Por tanto, no procede responder a la primera cuestión prejudicial en la medida en que se refiere a la condonación de derechos.

36. La segunda categoría de excepciones al pago de derechos de importación o de exportación se establece en el artículo 5, apartado 2, del Reglamento núm. 1697/79 .

37. Este precepto supedita a tres requisitos acumulativos la no recaudación a posteriori por las autoridades nacionales. Cuando se cumplen dichos requisitos, el deudor tiene derecho a que no se proceda a la recaudación a posteriori (véanse, en particular, las sentencias de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France, C-250/91, Rec. p. I-1819, apartado 12; de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, asuntos acumulados C-153/94 y C-204/94, Rec. p. I-2465, apartado 84, y de 19 de octubre de 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, apartado 35).

38. En primer lugar, es necesario que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes. Además, el error cometido debe ser de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia con la que debe actuar. Por último, el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en lo que respecta a su declaración en aduana (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Hewlett Packard France, apartado 13, y Faroe Seafood y otros, apartado 83, así como la sentencia de 26 de noviembre de 1998, Covita, C-370/96, Rec. p. I-7711, apartados 25 a 28).

39. Se debe apreciar la concurrencia de dichos requisitos a la luz del objetivo del artículo 5, apartado 2, del Reglamento núm. 1697/79 , que es proteger la confianza legítima del deudor en cuanto a la fundamentación del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o de abstenerse de recaudarlos (véanse, en particular, las sentencias de 27 de junio de 1991, Mekanarte, C-348/89, Rec. p. I-3277, apartado 19, y Faroe Seafood y otros, antes citada, apartado 87)."

En términos similares se pronuncia el TJUE en su sentencia de 23 de febrero de 2006, Belgische Staat contra Molenbergnatie NV, Asunto C-201/04, en relación con el pago de la deuda aduanera:

25 Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la aplicación en el tiempo de las disposiciones de los artículos 217 a 232 del Código aduanero, que forman parte del capítulo 3 del título VII del citado Código y que se refieren al cobro del importe de la deuda aduanera,

habida cuenta de que, a tenor de su artículo 253, párrafo primero, el Código aduanero es aplicable a partir del 1 de enero de 1994.

26 Mediante la tercera cuestión, dicho órgano jurisdiccional pide al Tribunal de Justicia que precise las consecuencias que se derivan de no haber respetado el plazo fijado por el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero.

27 Con carácter preliminar, a la vista de la motivación de la resolución de remisión procede precisar, como señala el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, que la primera cuestión, a pesar de que su redacción se refiere globalmente a los artículos 217 a 232 del Código aduanero, afecta principalmente al artículo 221 de dicho Código, puesto que el órgano jurisdiccional remitente pregunta más en concreto si éste artículo se aplica a una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994 y cuyo cobro ha sido instado después de esa fecha y antes de la entrada en vigor del Reglamento núm. 2700/2000 (EDL 2000/90163).

28 Por lo tanto, procede tratar conjuntamente las cuestiones primera y tercera, habida cuenta del nexo que las vincula en relación con el análisis de los efectos del artículo 221 del Código aduanero que ambas requieren.

29 En cuanto a la primera cuestión, el Gobierno belga estima que los artículos citados constituyen únicamente normas materiales y, por consiguiente, no son aplicables a las deudas aduaneras nacidas antes del 1 de enero de 1994.

30 La Comisión de las Comunidades Europeas y el comisionista, al amparo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 1981, *Salumi y otros* (212/80 a 217/80, Rec. p. 2735), apartado 9, consideran que esos mismos artículos, que incluyen normas tanto materiales como de procedimiento, no pueden considerarse aisladamente en lo que atañe a sus efectos en el tiempo, ya que forman un todo indisoluble. No obstante, sus conclusiones difieren. Así, la Comisión estima que las disposiciones del Reglamento núm. 1697/79 son las únicas que deben aplicarse al cobro a posteriori de una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994 y cuyo cobro no se ha instado hasta después de esa fecha. Por su parte, el comisionista sostiene la tesis de la aplicación de los artículos 217 a 232 del Código aduanero al cobro de esa deuda.

31 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, se considera que en general las normas de procedimiento son aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entran en vigor, a diferencia de las normas sustantivas, que habitualmente se interpretan en el sentido de que no afectan a

las situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor [véanse, en particular, las sentencias Salumi y otros, antes citadas, apartado 9; de 6 de julio de 1993, CT Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión, C-121/91 y C-122/91, Rec. p. I-3873, apartado 22; de 7 de septiembre de 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003, apartado 13, y de 14 de noviembre de 2002, Illumitrónica, C-251/00, Rec. p. I-10433, apartado 29].

32 En el apartado 11 de la sentencia Salumi y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia, como excepción a la norma de interpretación antes recordada, estimó que el Reglamento núm. 1697/79, que tenía por objeto el establecimiento de una normativa general del cobro a posteriori de los derechos de aduana, contenía normas tanto de procedimiento como sustantivas que forman un todo indisociable cuyas disposiciones particulares no podían considerarse aisladamente en lo que atañe a su efecto en el tiempo. Como el Abogado General destaca en los puntos 42 a 46 de sus conclusiones, dicha excepción encontraba su justificación en la sustitución de los regímenes nacionales preexistentes por un régimen comunitario nuevo, con el objetivo de conseguir una aplicación coherente y uniforme de la normativa comunitaria así establecida en materia aduanera.

33 En el caso de autos, en la medida en que la cuestión planteada versa exclusivamente sobre la aplicación en el tiempo del Código aduanero, cuyo objeto es retomar, modificando determinados aspectos, la normativa comunitaria preexistente aplicable en el ámbito del Derecho aduanero, en particular los Reglamentos núm. 1697/79 y núm. 1854/89, anteriormente en vigor, no es aplicable la citada excepción al principio de interpretación recordado en el apartado 31 de la presente sentencia.

34 Por lo tanto, debe distinguirse entre las normas materiales y las normas de procedimiento. En consecuencia, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente, en relación con los hechos a los que se refieren las deudas aduaneras que se produjeron antes de la entrada en vigor del Código aduanero, referirse, por una parte, a las normas sustantivas contenidas en la normativa anterior a esa fecha y, por otra, a las normas de procedimiento contenidas en el Código aduanero (véanse, en este sentido, las sentencias De Haan, antes citada, apartado 14, y de 13 de marzo de 2003, Países Bajos/Comisión, C-156/00, Rec. p. I-2527, apartados 35 y 36).

35 En la medida en que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere principalmente al artículo 221 del Código aduanero, procede en este punto pronunciarse sobre la naturaleza de las disposiciones que forman parte de dicho artículo a la vista de la distinción entre normas materiales y normas de procedimiento.

36 Consta que los apartados 1 y 2 del citado artículo establecen normas puramente procedimentales.

37 El alcance y, por lo tanto, la naturaleza de la norma establecida en el artículo 221, apartado 3, es objeto específicamente de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Así, éste se pregunta sobre los efectos de una comunicación tardía del importe de los derechos al deudor, es decir, tras la expiración del plazo de tres años previsto en esta disposición, que, en esencia, ha retomado la que figuraba en el artículo 2, apartado 1, del Reglamento núm. 1697/79 (véase, en este sentido, la sentencia Países Bajos/Comisión, antes citada, apartado 6).

38 A este respecto, el Gobierno belga, el comisionista y la Comisión sostienen que la comunicación del importe de los derechos al deudor tras la expiración del plazo de tres años, con independencia de que se hiciera al amparo del Código aduanero o de otros textos aplicables anteriormente, supone la imposibilidad de que pueda hacerse efectivo el cobro de la deuda. A su juicio, tal imposibilidad no puede, sin embargo, producir la extinción de la deuda.

39 Es indiscutible que la expiración del plazo de tres años previsto en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero para que las autoridades comuniquen al deudor el importe de la deuda aduanera se opone al derecho de esas autoridades de proceder al cobro de dicha deuda, a no ser que haya sido imposible determinar el importe exacto de los derechos legalmente adeudados por causa de un acto perseguible judicialmente. No obstante, la disposición de que se trata establece una norma que regula la propia deuda aduanera y, por lo tanto, una norma de prescripción de ésta.

40 Por otra parte, el artículo 233 del Código aduanero precisa que la enumeración de las distintas causas de extinción de la deuda aduanera que figura en las letras a) a d) de este artículo se efectúa sin perjuicio, en particular, de las disposiciones relativas a la prescripción de la deuda aduanera (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2002, SPKR, C-112/01, Rec. p. I-10655, apartados 30 y 31).

41 Por consiguiente, procede considerar que esa disposición establece una norma sustantiva, en la medida en que, en el momento de la expiración del plazo establecido en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, la deuda prescribe y, por lo tanto, se extingue.

42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, hay que responder a las cuestiones primera y tercera del modo que se expone a continuación:

Las normas de procedimiento que figuran en los artículos 217 a 232 del Código aduanero son las únicas aplicables al cobro, instado después del 1 de enero de 1994, de una deuda aduanera nacida antes de esa fecha.

En el momento en que expira el plazo fijado en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, prescribe la acción para la recaudación de la deuda aduanera, salvo lo dispuesto en la excepción prevista en ese mismo artículo, lo que equivale a la prescripción de la propia deuda y, por lo tanto, a su extinción. A la vista de la norma así establecida, el artículo 221, apartado 3, debe considerarse, al contrario que los apartados 1 y 2 de ese mismo artículo, como una disposición sustantiva y no puede, por consiguiente, aplicarse al cobro de una deuda aduanera nacida antes del 1 de enero de 1994. Cuando la deuda aduanera ha nacido antes del 1 de enero de 1994, dicha deuda sólo puede regirse por las normas sobre prescripción vigentes en esa fecha, aun cuando el procedimiento de cobro de la deuda se iniciase después del 1 de enero de 1994.

En definitiva, debe analizarse caso por caso, las reglas aplicables y debe decidirse si se trata de una norma de procedimiento o de una norma sustantiva. En el caso que nos ocupa, debe determinarse si el artículo 114 del CAU contiene normas procedimentales o si por el contrario establece una norma sustantiva. Señala el precitado artículo 114:

“1. Se percibirán intereses de demora sobre el importe de los derechos de importación o de exportación desde la fecha en que expire el plazo establecido para el pago hasta la fecha de su realización.

En el caso de los Estados miembros cuya moneda sea el euro, el tipo aplicable a los intereses de demora será igual al tipo de interés publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, serie C, que el Banco Central Europeo aplique a sus principales operaciones de refinanciación el primer día del mes de vencimiento, incrementado en dos puntos porcentuales.

Con respecto a los Estados miembros cuya moneda no sea el euro, el tipo aplicable a los intereses de demora será igual al tipo aplicado el primer día del mes de que se trate por el Banco Central nacional a sus principales operaciones de refinanciación, incrementado en dos puntos porcentuales, o, para aquellos Estados miembros que no dispongan del tipo del Banco Central nacional, el tipo más similar aplicado el primer día del mes de que se trate en el mercado monetario del Estado miembro, incrementado en dos puntos porcentuales.

2. Cuando la deuda aduanera nazca en virtud de los artículos 79 u 82, o cuando la notificación de la deuda aduanera se derive de un control posterior al levante, se percibirá un interés de demora, además del importe de los derechos de importación o de exportación, desde la fecha en que nació la deuda aduanera hasta la fecha de su notificación.

El interés de demora se fijará de conformidad con el apartado 1.

3. Las autoridades aduaneras podrán abstenerse de percibir intereses de demora cuando, sobre la base de una evaluación documentada de la situación del deudor, se determine que esa percepción podría provocar dificultades graves de orden económico o social.

4. Las autoridades aduaneras se abstendrán de percibir intereses de demora cuando el importe por cobrar no supere 10 euros.”

Del análisis del precepto anterior cabe concluir que el artículo 114 del Código aduanero de la Unión establece una norma sustantiva, por cuanto regula los motivos que dan lugar a la exigencia de intereses de demora sobre la deuda aduanera no ingresada, establece el tipo de interés aplicable, así como reconoce el derecho de las autoridades aduaneras de los distintos estados miembros a abstenerse de percibir intereses de demora en determinados supuestos.

La aplicación de la citada conclusión al caso que nos ocupa determina que la cuantificación de los intereses a aplicar deba efectuarse a la luz de lo dispuesto en el Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo (EDL 1992/16760), por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, al ser la norma en vigor en el momento de la realización de las importaciones regularizadas por la Inspección, sin perjuicio de que de acuerdo con la jurisprudencia citada, proceda la aplicación de las normas procedimentales establecidas por el CAU.

SEXTO.- Aclarado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es determinar la cuantificación de los intereses de demora aplicables, en los casos en que por estimación parcial de una reclamación económico-administrativa proceda la devolución de una deuda aduanera liquidada e ingresada.

Con relación a la procedencia del pago de intereses de demora a favor del obligado tributario cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, debe señalarse que ni el Código aduanero aprobado por el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (EDL 1992/16760) ni el Reglamento de aplicación aprobado por Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (EDL 1993/17091), regulan estos supuestos.

Con carácter previo al análisis de esta cuestión, debe aclararse que no resultan de aplicación el artículo 241 del Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (EDL 1992/16760) por el que aprueba el Código aduanero, ni el actual artículo 116.6 del CAU que cita la inspección ya que como señala el Tribunal de Justicia de la Unión en su sentencia de 18.1.2017 (Asunto C-365/15 WORTMANN), en un caso en el que se pretendía la aplicación del artículo 241 del código aduanero a un supuesto de devolución de aranceles y derechos antidumping por anulación de la normativa aplicable, el precitado

artículo, solo resulta aplicable a supuestos distintos de los derivados de un control a posteriori de las declaraciones aduaneras, como es el caso que nos ocupa.

Respecto al pago de intereses de demora a favor del obligado tributario cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, cabe señalar que ni el Código aduanero aprobado por el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (EDL 1992/16760) ni el Reglamento de aplicación aprobado por Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 (EDL 1993/17091) que lo desarrolla, contienen disposiciones relativas

La falta de esta previsión en la normativa aduanera comunitaria se suple con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo, entre otras, en la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10 donde se establece (el subrayado es nuestro):

“24 Es jurisprudencia reiterada que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 84). Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20; Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 84; de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, Rec. p. I-11365, apartado 93, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 202).

25 Además, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por éste en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (véanse las sentencias, antes citadas, Metallgesellschaft y otros, apartados 87 a 89, y Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 205).

26 De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de rembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico.

27 A falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto). Dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias San Giorgio, antes citada, apartado 12; Weber's Wine World y otros, antes citada, apartado 103, y de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 17).

....)

31 Al comprobar si se ha respetado el principio de equivalencia en el asunto principal, procede recordar que el respeto de ese principio exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Sin embargo, el principio de equivalencia no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas las acciones entabladas en un determinado ámbito jurídico. Para comprobar si se respeta este principio, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación de los recursos para obtener una restitución dirigidos contra el Estado, verificar si la regulación procesal destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene a este principio, y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, Pontin, C-63/08, Rec. p. I-10467, apartado 45 y jurisprudencia citada)."

En consecuencia, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo, cabe afirmar la existencia de un derecho a favor del contribuyente a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, neutralizándose de esta manera la carga económica que se le impuso de forma incorrecta, quedando el Estado miembro obligado a devolver lo recaudado contra el Derecho de la Unión.

En ausencia de disposiciones de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar los órganos competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones.

Desde el plano del Derecho nacional, la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899), General Tributaria, ofrece el cauce adecuado para articular la devolución de las cuotas indebidamente soportadas por la recurrente. Así, sobre el sometimiento de la devolución de los ingresos indebidos, por efecto de la sentencia dictada por el TJUE, al procedimiento establecido por el Derecho interno, cabe reseñar las consideraciones hechas en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 24 de febrero de 2005 (Rec. 60/2002) (EDJ 2005/329324), conforme a la cual:

“(…) si bien no cabe duda sobre la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no los es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado. (...) A este respecto cabe decir que pueden ser varias las vías seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE”.

A este respecto, el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (EDL 2005/54632), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (EDL 2003/149899), general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) establece lo siguiente:

"1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2ª de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899).
- b) En un procedimiento especial de revisión.
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme."

Aclarada ya la procedencia del reembolso del principal y de los intereses de demora deben aclararse otros aspectos accesorios.

En relación con la ejecución de las resoluciones administrativas el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (EDL 2005/54632), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17

de diciembre (EDL 2003/149899), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) establece distinto régimen jurídico según sea o no necesario dictar un nuevo acto jurídico de liquidación para ejecutar la resolución.

Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, según se establece en el artículo 66.5 RGRVA (EDL 2005/54632), se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Cuando la resolución estime parcialmente el recurso o la reclamación, como es el caso que nos ocupa, siendo necesario dictar nuevo acto, según el artículo 66.3 y 66.4 RGRVA:

“3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899).

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre (EDL 2003/149899).

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Respecto a la determinación del dies a quo (fecha inicial) para el calculo de los intereses de demora la reciente sentencia del Tribunal de Justicia europeo, de 18 de enero de 2017 (Asunto C-365/15), establece:

“Cuando se devuelven derechos de importación, incluidos derechos antidumping, debido a que han sido recaudados de modo contrario al Derecho de la Unión, lo que corresponde comprobar al tribunal remitente, existe una obligación de los Estados miembros, derivada del Derecho de la Unión, de pagar a los justiciables que tengan derecho a dicha devolución los correspondientes intereses, que deben calcularse desde la fecha de pago por esos justiciables de los derechos devueltos.”

Respecto a la determinación del dies a quem (día final) para el calculo de los intereses de demora, ante la falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo con un único límite, que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno.

A este respecto y de acuerdo con el artículo 32.2 de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899):

“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.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.”

En definitiva, la LGT establece como dies ad quem para el devengo de intereses de demora la fecha en que se ordene el pago de la devolución. La expresión “fecha en que se ordene el pago de la devolución” debe identificarse con la fecha del acuerdo en que el órgano competente ordena realizar el pago del principal.

Con relación a la cuantificación de los intereses, ante la falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde su determinación al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro. En este caso, la norma nacional, respetando el principio consagrado por el TJUE de la simetría que debe existir entre el operador y la Administración aduanera en los casos en que uno sea acreedor de la otra y viceversa, lleva

a considerar que el tipo de intereses de demora aplicable en estas situaciones es el mismo que el operador estaría obligado a satisfacer a la Administración aduanera si fuera deudor de la misma.

Por esta razón, con anterioridad a la aprobación del CAU de acuerdo con el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria (EDL 2003/149899) se aplicaba el interés legal del dinero correspondiente a cada uno de los periodos transcurridos entre la fecha de inicio del periodo ejecutivo y la fecha de pago.

En consecuencia, este TEAC, como ya se pronunció en su reclamación REC.: 00-06781-2014-50 de fecha 29 de enero de 2019, considera que para el cálculo de intereses de demora en relación con las deudas nacidas con anterioridad a la aplicación del CAU se debe aplicar el interés de demora nacional vigente hasta el 30 de abril de 2016 y, a partir de dicha fecha el tipo establecido en el artículo 114 del Código Aduanero de la Unión.

Esta es la interpretación que, como corresponde a las normas de Derecho ínter temporal o transitorio, resulta más acorde con el respeto de los derechos adquiridos. Este criterio se adecuó también al derecho interno ya que la regla general es aplicar el interés de demora correspondiente a cada uno de los periodos, aunque dicho tipo de interés de demora sufra variaciones a lo largo del tiempo.

SEPTIMO.- Como ya se ha señalado, la recurrente alega que, dado que en el presente caso las liquidaciones objeto de reclamación se recurrieron sin solicitar a suspensión del ingreso de las liquidaciones impugnadas, para el cálculo de intereses de demora a favor de la Administración aplicables a las nuevas liquidaciones practicadas debe mantenerse el “dies ad quem” de las liquidaciones anuladas, emitidas en su día.

Analizado el expediente, se observa que, en efecto, para el cálculo de intereses de demora a favor de la Administración derivados de las nuevas liquidaciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.5 de la LGT (EDL 2003/149899), la inspección toma como “dies ad quem” la fecha en que se dicta la nueva liquidación.

El importe de esta nueva deuda minorará la cantidad inicialmente ingresada y sobre el importe que resta, la Inspección calcula unos intereses a favor del reclamante, tomando al efecto como “dies ad quem” la fecha en que se ordena el pago de la devolución.

Este Tribunal considera que la metodología aplicada por la Inspección es incorrecta. De acuerdo con lo establecido en el artículo 66 RGRVA (EDL 2005/54632), en el caso de una estimación parcial de la reclamación, debe anularse la liquidación inicialmente practicada y se debe proceder a acordar la

devolución las cantidades indebidamente ingresadas (el importe total, no solo el indebidamente liquidado) junto con los correspondientes intereses de demora, tomando al efecto como “dies ad quem” la fecha en que se ordena el pago de la devolución.

A continuación, se practicará una nueva liquidación exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899) que establece como “dies ad quem” la fecha en que se dicta la nueva liquidación.

De este modo, reconociendo intereses de demora a favor del interesado desde el momento en que se realizó el ingreso indebido y sobre la totalidad de la deuda ingresada, se compensa la exigencia de intereses de demora sobre el importe de la nueva deuda liquidada hasta la fecha de la nueva liquidación, de tal modo que el mismo no se ve perjudicado por la actuación administrativa.

Una vez calculada la nueva deuda tributaria y el crédito a favor del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.3 RGRVA (EDL 2005/54632), la inspección debe proceder a compensar los importes a favor y en contra del recurrente, ordenando la devolución de la diferencia resultante.

Por lo expuesto,

FALLO

El tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, en el presente recurso contra la ejecución, Acuerda ESTIMARLO, conforme a lo dispuesto en los fundamentos de derecho quinto, sexto y séptimo.