



**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6^a, Sentencia de 12 Mar.
2009, rec. 59/2008**

Ponente: Montero Elena, Concepción Mónica.

Nº de Recurso: 59/2008

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Plazo máximo de las actuaciones. Se ha producido el exceso del plazo. Ampliación del plazo. Improcedencia. Inexistencia de complejidad. Cómputo del plazo. Inexistencia de dilaciones imputables al interesado. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Base imponible. Modificación por devolución de ingreso indebido en concepto de IIEE. Intereses de demora. Retraso en ingreso de cuotas de IVA deducibles. Se produce el devengo de intereses de demora.

Normativa aplicada

TEXTO

SENTENCIA

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Petróleos del Norte S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Fernando Gala Escribano, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de febrero de 2008, relativa a IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 136.373,54 y 21.144,89 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Petróleos del Norte S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Fernando Gala Escribano, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de febrero de 2008, solicitando a la Sala, declare la nulidad del acto impugnado.



SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno.

TERCERO: Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste al no haber sido impugnados los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día tres de marzo de dos mil nueve.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la Resolución del TEAC de fecha 13 de febrero de 2008 que desestima las pretensiones actoras en relación con cuota e intereses tributarios en concepto de IVA correspondiente al ejercicio de 2004.

La recurrente ataca la liquidación que nos ocupa y posteriores Resoluciones dictadas en vía económica administrativa, desde planteamientos formales y de fondo.

SEGUNDO.- La primera alegación de orden formal es la relativa al exceso del expediente inspector del plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 .

El artículo 150 citado determina:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley .



No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a. Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b. Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

A su vez, el artículo 31bis 2 del real Decreto 939/1986 dispone:

"2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales."

De los preceptos citados resulta que, para el cómputo de doce meses, hemos de excluir el periodo de tiempo que constituyan dilaciones imputables al interesado. Pero la exclusión ha de realizarse atendiendo a dos criterios claramente establecidos en el artículo 31 bis: 1) las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a los efectos del cómputo de dilaciones imputables al recurrente, en tanto no se cumplimenten debidamente, y 2) las dilaciones imputadas al contribuyente se contarán por días naturales.

Veamos la aplicación de la regulación expuesta al supuesto de autos:

1.- Argumenta la actora que en el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, no se cumplió con las previsiones del artículo 150.1 a) en cuanto no se justificó la necesidad de dicha ampliación.

Efectivamente, se ampara la Administración en su acuerdo de 30 de marzo de 2007, donde razonó la



ampliación del plazo en el volumen de operaciones de la entidad actora. Sin embargo no se desvirtuó la alegación actora relativa a que sólo un ejercicio estaba siendo inspeccionado - el 2004 -, y en unos aspectos muy concretos - IVA asimilado a la importación -. Efectivamente, que la entidad sea la mayor empresa industrial de su Comunidad Autónoma no es justificación de complejidad cuando se inspecciona un solo ejercicio y sobre un aspecto de un concepto tributario, ya que debió y no se hizo, justificar que ese concreto año y aspecto tributario revestían tal complejidad que justificaba la ampliación.

Pues bien, no acreditándose los presupuestos del artículo 150.1 , no puede entenderse ajustada a Derecho la ampliación del plazo para Inspeccionar.

2.- En cuanto a las dilaciones imputables al interesado, según afirma la Administración, se retrasó en cumplimentar un requerimiento de 30 de marzo de 2006 para la entrega de determinados documentos, hasta el 22 de febrero de 2007. El recurrente niega este hecho y afirma que la documentación ya estaba a disposición de la Administración.

Ya hemos declarado en anteriores ocasiones que, para poder imputar la dilación al interesado se requiere actuación diligente por parte de la Administración. Esto es, es necesaria la fijación de un plazo para cumplir con lo requerido e incumplido, proceder a nuevos requerimientos cuyos plazos pueden ser computados como dilaciones al recurrente, pero ello dentro de lo razonable a fin de cumplir con las funciones inspectoras, pues la ausencia reiterada de la cumplimentación de lo requerido, no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra medios para fijar los elementos tributarios aún frente a la inactividad del interesado. Por ello la falta de cumplimiento de lo requerido no autoriza a la Administración a mantener abierto el plazo de dilaciones imputables al interesado de manera indefinida, sino tan solo por el tiempo necesario para constatar que tal requerimiento no será cumplido y posteriormente actuar las facultades en Derecho para la delimitación de los elementos tributarios.

En el presente caso no se reiteró el requerimiento y unido a la afirmación actora de que la documentación ya había sido puesta a disposición de la Administración, no podemos entender que concurre dilación imputable al interesado, porque, cuanto menos, también lo es a la Administración.

La conclusión es que se ha excedido el plazo previsto para las actuaciones inspectoras. Hemos de analizar el efecto de dicho exceso.

En primer lugar hemos de señalar, al margen del problema teórico sobre la interrupción de la prescripción, que no se plantea problema en relación con la misma pues el ejercicio inspeccionado es



2004 y la liquidación, que conforme al artículo 150.1 pone fin a las actuaciones inspectoras, se notificó el 1 de agosto de 2007, según la propia afirmación actora en la demanda. Por tanto, en ningún caso existiría prescripción.

Afirma la actora que, por las razones expuestas en relación al exceso del plazo para la realización de actuaciones inspectoras, debe aplicarse el efecto previsto en el artículo 150.3:

"El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Ahora bien, la no exigencia de intereses viene referida al tiempo en que se mantuvo la dilación, esto es, desde que se cumplió el plazo de doce meses y hasta que se notificó la liquidación, momento en que concluyen las actuaciones inspectoras.

Pues bien, el 2 de marzo de 2006 se inician las actuaciones inspectoras, que concluyen, como hemos visto el 1 de agosto de 2007, cumpliéndose el plazo de doce meses el 2 de marzo de 2007. No habrá por ello devengo de intereses de demora desde el 2 de marzo de 2007 al 1 de agosto de 2007.

Debemos estimar en este punto, las pretensiones actoras.

TERCERO.- En segundo lugar alega la parte recurrente que la regularización ha de ser completa en lo que beneficia y perjudica a la interesada. Ya esta Sala ha declarado con anterioridad que ello ha de ser así. Ahora bien, la Administración argumenta que tal regularización completa no se produce porque la interesada dedujo cantidades que no le correspondían en función de la disminución de la cuota a que habría lugar.

Ciertamente, la completa regularización de tiene necesariamente que concluir con una devolución, si a ello no ha lugar al compensar las deducciones improcedentes en virtud de dicha regularización, pero ello no impide la completa regularización y las compensaciones oportunas entre lo que la Administración habría de devolver y la corrección de las deducciones que resultaran incorrectas.

Concretamente en relación a los menores gastos logísticos, respecto de facturas emitidas por CLH, y basado en bonificaciones, ello ha de tener su reflejo en la menor base imponible y cuota, con los efectos oportunos sobre intereses, sin perjuicio de que, dada la deducción, no se origine una devolución. Así resulta del artículo 80 de la Ley 37/1992:



"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados."

El mismo razonamiento hemos de aplicar al supuesto de devolución de ingreso indebido en concepto de IIEE, siendo así que tal impuesto integra la base imponible en el IVA, según el artículo 83.2.3ª e):

"En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen."

El cálculo incorrecto de una cuota impositiva que se integra en la base imponible, ha de dar lugar a la correspondiente corrección de dicha base.

En este caso no es de aplicación el artículo 89.5 de la Ley 37/1992 , pues no se trata de una corrección de la cuota, sino de la base imponible al haber sido alterado uno de los elementos que la integran.

El artículo 83.3 de la Ley del IVA establece:

"Las normas contenidas en el artículo 80 de esta Ley serán también aplicables, cuando proceda, a la determinación de la base imponible de las importaciones"

Por su parte el artículo 80.2 determina:

"Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente."

Este supuesto es aplicable al que contemplamos.

Para terminar hemos de analizar la cuestión relativa a los intereses de demora. El Tribunal Supremo dictó sentencia el 10 de julio de 2007, en el recurso 306/2002 , en cuyo fundamento jurídico tercero podemos leer:

"TERCERO.- El segundo punto discutido es el de que los intereses impuestos en la liquidación sólo son procedente por el plazo de un mes. Para justificar este aserto la recurrente razona del siguiente modo:



"La aplicación indiscriminada en el tiempo, esto es desde la finalización del período voluntario hasta la liquidación del expediente (art.87.2 LGT), sin tener en cuenta la naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido y su especial mecánica liquidatoria en el sistema de inversión del sujeto pasivo -mediante el cual las cuotas ingresadas son deducibles al mes siguiente en los períodos que nos ocupan-, supondría, para la Hacienda Pública, un enriquecimiento injusto, a costa del contribuyente y no una compensación como bien dicen las sentencias invocadas. Es decir, se produciría un resultado contrario a la equidad.

Y esto es así, puesto que si esta entidad hubiera interpretado de otra forma el hecho imponible que nos ocupa (GSA) y hubiera liquidado el IVA en el momento del pago de las facturas a su matriz, hubiera podido, al mes siguiente, deducirse el IVA en virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo."

La tesis es atractiva, pero implica una defectuosa comprensión de la estructura y dinámica del IVA.

En primer término, la afirmación de que en la liquidación del mes siguiente se compensa al Tesoro del perjuicio sufrido no es cierta. Lo sería si se produjera la rectificación de la liquidación, del mes anterior, pero tal cosa no suele suceder, y, desde luego, no acaeció aquí.

En segundo lugar, y eso es lo más importante, la dinámica del IVA no termina en las relaciones sujeto activo y sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que se prolonga respecto de terceros mediante la "repercusión". Pues bien, cuando no se "repercute", o se "repercute insuficientemente" se produce un perjuicio para la Hacienda que no cesa al mes siguiente, y del que la ley hace responsable al sujeto pasivo.

Por eso, la ley supedita el derecho a la deducción del impuesto a la previa repercusión del mismo.

Este requisito de naturaleza jurídica, y no económica, tiene plena justificación desde una perspectiva estructural y completa del impuesto, que exige abandonar los criterios de interpretación estrictamente económicos, que son los esgrimidos por la entidad recurrente."

De esta doctrina resulta, que la posibilidad de la deducción no afecta al devengo de intereses en el régimen general tributario, de suerte que la deducción solo opera cuando efectivamente se ha producido, sin que, en el caso del derecho a la deducción no ejercitado, afecte al devengo de intereses moratorios.

Es cierto que esta Sala anteriormente venía sosteniendo otro criterio respecto de los supuestos de retraso en ingreso de cuotas de IVA deducibles. Pero a raíz de la citada sentencia del Tribunal Supremo, hemos cambiado nuestra doctrina para adaptarla a los pronunciamientos del Alto Tribunal. Así, entre otras, en nuestra sentencia de 17 de julio de 2008, dictada en el recurso 266/2005 .



No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa .

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto Petróleos del Norte S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Fernando Gala Escribano, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de febrero de 2008, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que se refiere al periodo de devengo de intereses y a la regularización de la situación tributaria, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tales aspectos, declarando 1) que los intereses de demora no se devengarán desde el 2 de marzo de 2007 al 1 de agosto de 2007, y 2) que la regularización de la situación tributaria ha de ser íntegra con los efectos que derive de la misma, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin expresa imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN /

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.