

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055723

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 17 de septiembre de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 826/2009

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Rectificación de deducciones. Reconocimiento del derecho a la deducción, siendo aplicable la redacción dada por la Ley 13/1996 del art. 89.Tres.2.º Ley 37/1992 (Ley IVA) que expresamente lo prohibía en los supuestos en que el sujeto pasivo ha sido sancionado al descubrirse cuotas impositivas devengadas y no repercutidas. La literalidad de la Exposición de motivos de la Ley 22/2013 que modifica el precepto en cuestión con base en su inadecuación al Derecho y la jurisprudencia comunitarias, ampara el reconocimiento del derecho a la deducción impugnado. Norma aplicable *ratione temporis*. Sólo procede acordar la deducción una vez que se acredite suficientemente el ingreso de las cuotas debidas, por lo que la norma y redacción aplicables serán las correspondientes a ese momento y no las que eran aplicables en el momento en que debió repercutirse el impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 89.Tres.2º.

PONENTE:*Don Santiago Pablo Soldevila Fragoso.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

SENTENCIA

Madrid, a 17 de septiembre de 2014.

VISTO, en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 826/2009, seguido a instancia de "Transportes Ferroviarios Especiales SA", representada por el Procurador de los Tribunales Dª Paloma Rabadán Chaves, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de liquidación por IVA e imposición de sanción, la cuantía se fijó en menos de 600.000 E, e intervino como ponente el Magistrado Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO. La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1. La recurrente es operador ferroviario en el tráfico de componentes del automóvil (piezas y racks), y a este fin el 1 de octubre de 1988 suscribió como arrendataria un contrato con la entidad suiza "Contiwaggon AG", afecta a su mismo grupo empresarial, sobre una serie de vagones de transporte que, dotados de ejes intercambiables, eran aptos para realizar el transporte internacional de las mercancías descritas en el ámbito de Europa Occidental.

2. La recurrente celebró con las empresas "General Motors", "Renault" y "SEAT", sendos contratos vigentes en el período 1988 a 1991, que denominó de "utilización de vagones" según los cuales se obligaba, por una parte, a ceder de forma exclusiva el uso de dichos vagones a cambio de precio pagadero de forma mensual por el importe de las "tasas de utilización devengadas" (cláusulas quinta, sexta y primera), denominación contractual de la contrapartida al derecho genérico al uso exclusivo de los vagones por ese período de tiempo. Por otra parte se facturaba, con liquidación quincenal, el coste de los transportes efectivamente realizados, en cargado o vacío, incluyendo en los mismos los portes globales y gastos de expedición.

3. La recurrente no repercutió IVA por la primera de las operaciones descritas, entendiendo que estaba exenta al referirse a actos de exportación e importación de bienes.

4. El 10-7-1995, el Jefe de la Oficina Nacional de la Inspección Tributaria, giró a la recurrente una liquidación en concepto de IVA relativo a los ejercicios de 1988 a 1991, con la imposición de sanción por infracción tributaria grave por causa de las actuaciones descritas.

5. Estas decisiones fueron parcialmente ratificadas por el TEAC mediante Acuerdo de 25-3-1998, pues se declaró la prescripción de la deuda relativa a los ejercicios 1988 a 1989 y la de los meses de enero a mayo de 1990, y confirmadas por Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de noviembre de 2000 (recurso nº 970/1998) y del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2006 (recurso de casación nº 2198/2001). En las referidas sentencias se declaró ajustado a derecho el pronunciamiento de la Administración tributaria que declaró procedente la liquidación efectuada, pues, dado que los servicios se habían prestado en España por una empresa no residente, era de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

6. En ejecución de esta Sentencia, el 31 de enero de 2007, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, le giró liquidación, que la recurrente cumplimentó, ascendiendo el importe de la misma a 229.526,6 euros.

7. El 17 de mayo de 2007, la recurrente presentó ante la Unidad Central de Grandes Contribuyentes, solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada en concepto de IVA, relativa al mes de marzo de 2007, para incluir determinadas cuotas soportadas, por importe de 229.562,52 €, lo que le fue denegado por Acuerdo de 29 de junio de 2007.

8. Interpuesta reclamación económico-administrativa, fue desestimada por Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2009.

Segundo.

Por la representación de la actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad del acto recurrido por no ser conforme a derecho. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

1. Invoca la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de noviembre de 2000 :

Esta Sentencia, en su FJ 4, señaló que el derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, nace en el momento en el que el sujeto pasivo realice el pago de las cuotas soportadas, lo que todavía no había ocurrido, razón por la que desestimó dicha pretensión, subrayando que, en todo caso, debía ser examinada en otro procedimiento, si, efectuado el pago, la Administración negare el derecho a la deducción.

La recurrente subraya que ha procedido en esa forma y sin embargo se le ha negado la deducción.

2. La Ley 30/1985 sobre IVA, no vincula el ejercicio del derecho de deducción a que no se hayan impuesto sanciones:

-Invoca el artículo 35.2 de la Ley 30/1985 que vincula el derecho a la deducción al pago de las cuotas soportadas

-Destaca que la resolución recurrida aplica de forma retroactiva el artículo 89.3 de la Ley 37/1992 sobre el IVA , que impide la rectificación de las cuotas repercutidas en caso de infracción tributaria. Las deducciones pretendidas se refieren a liquidaciones referentes a los ejercicios 1990 y 1991.

-Estima que la normativa aplicable son los artículos 35 y 36 de la Ley 30/1985 y los artículos 63,64, 163 y 24 de su Reglamento.

3. Las limitaciones del derecho a la deducción, deben interpretarse restrictivamente, pues pueden afectar a la neutralidad del impuesto:

-Esta forma de proceder vulnera el principio del non bis in idem, ya que además de la sanción inicialmente impuesta, se le impone una segunda, consistente en no permitirle efectuar la deducción.

-Invoca constante jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión.

4. No se trata de un supuesto de rectificación de facturas, sino el ejercicio del derecho de deducción derivado del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo:

-El artículo 89 de la Ley 37/1992, se titula "rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", por lo que no es aplicable al presente caso, ya que no ha habido rectificación, sino una liquidación administrativa ante un supuesto de cuotas autorrepercutidas por inversión del sujeto pasivo. Invoca a estos efectos la respuesta de la DG de Tributos a la consulta de 28 de octubre de 2010.

-Para el caso de que se estime de aplicación la Ley 37/1992, invoca los artículos 98, 99, 100 y 165, relativos al ejercicio del derecho de deducción.

-Subraya que no ha caducado el ejercicio del derecho a deducir (4 años), pues ha existido una controversia judicial, que ha suspendido dicho plazo que empieza a contar desde el 2 de junio de 2006, fecha de la firmeza de la sentencia del TS antes mencionada. Bajo la ley 30/1985 el plazo era de un año desde el pago de las cuotas, lo que también se ha respetado pues las autofacturas se emitieron el 31 de marzo de 2007.

Tercero.

La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida. Para sostener esta pretensión se alegó lo siguiente:

1. Correcta aplicación del artículo 89.3 de la Ley 37/1992 :

- Los hechos de los que deriva la solicitud de rectificación, constituyeron una infracción administrativa, reconociendo la demanda que las autofacturas se emitieron con posterioridad a la comisión de la infracción.

- En cuanto al momento del devengo, invoca la SAN de 14 de noviembre de 2007 y del TS de 2 de abril de 2008, en el sentido de que no existe un derecho automático a la deducción y que las misma queda subordinada al ingreso de las cuotas y su acreditación.

2. No existe infracción del principio de non bis in idem, ya que falta la triple identidad exigida al efecto, de sujeto, objeto y bien jurídico protegido al efecto.

Cuarto.

Mediante providencia de 24 de septiembre de 2010, se acordó tener por reproducido el expediente administrativo y por aportada la documental obrante en autos, requiriendo a las partes para evacuar el trámite de conclusiones, que fue evacuado por las partes.

Quinto.

Señalado el día 5 de abril de 2011 para la deliberación, votación y fallo, mediante providencia de 13 de abril de 2011, se dejó sin efecto dicho señalamiento, a los efectos de que las partes se pronunciaran sobre la eventual contradicción ente las directivas y jurisprudencia comunitarias y el artículo 89.dos 2º de la Ley 37/1992, que establece que no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración quien lo ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones y la conducta sea constitutiva de infracción tributaria. Las partes formularon alegaciones

Sexto.

Iniciada por la Comisión Europea la fase precontenciosa por recurso de incumplimiento, mediante providencia de 30 de noviembre de 2011 se acordó suspender el curso de las actuaciones en espera del resultado de dicha actuación.

Séptimo.

La recurrente presentó escrito el 24 de abril de 2014, señalando que mediante el artículo 77 de la Ley 22/2013 de Presupuestos Generales del Estado para 2014, se modificó el artículo 89 de la Ley 37/1992 para adaptarlo a la normativa y jurisprudencia de la Unión, en el sentido de eliminar la cláusula que impedía la

deducción en caso de haber sido sancionado por no haber presentado en plazo las correspondientes autoliquidaciones, lo que viene a demostrar la corrección de las tesis de la recurrente.

La Abogacía del Estado subrayó que el mero cambio legislativo no implica el reconocimiento de una infracción en derecho de la Unión, por lo que se opuso a la petición de la recurrente.

Octavo.

Mediante providencia de fecha 3 de julio de 2014, se acordó señalar el 9 de septiembre de 2014 para la deliberación, votación y fallo del presente recurso, posponiéndose finalmente al día 16, fecha en la que efectivamente tuvo lugar.

Noveno.

Aparecen observadas las formalidades de tramitación que son las del procedimiento ordinario establecido en los artículos 45 a 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

La cuestión que se plantea en el presente proceso es la relativa a determinar el ajuste legal de la Resolución de fecha 22 de septiembre de 2009, dictada por el TEAC en la medida en que viene a confirmar el Acuerdo de 29 de junio de 2007 inicial dictado por la Unidad Central de Grandes Contribuyentes, por el que se denegó a la recurrente, la solicitud de rectificación de una autoliquidación efectuada en concepto de IVA, relativa al mes de marzo de 2007, para incluir determinadas cuotas soportadas, por importe de 229.562,52 ?.

Segundo.

En primer lugar debe procederse a la selección de la normativa aplicable, pues la recurrente, sobre la base de que el hecho imponible y la obligación tributaria se produce bajo la vigencia de la Ley 30/1985 de 30 de agosto sobre el IVA (ejercicio de 1990, junio a diciembre), entiende que esa es la norma aplicable, mientras que la resolución recurrida estima que la norma pertinente es la Ley 37/1992 de 28 de diciembre sobre el IVA, pues está en vigor dicha Ley, cuando se produce el ingreso de las cuotas por parte de la recurrente.

La consecuencia que dimana de la aplicación de una u otra normativa, en lo que afecta al presente procedimiento, es la de que la Ley 37/1992 en su artículo 89.Tres. 2º, vigente en el momento en el que se efectúa el ingreso de las cuotas (redacción dada por la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, artículo 10.5), establecía la impropiedad de la deducción de las mismas, si el solicitante había sido sancionado como consecuencia de la falta de repercusión de las cuotas y consiguiente ingreso en plazo, lo que ocurrió en el presente caso.

En nuestra opinión, no cabe duda de que la norma aplicable es la Ley 37/1992 en la redacción mencionada, pues el derecho a la deducción nace una vez se han efectuado los ingresos de cuotas correspondientes y además no existe un derecho automático y absoluto a la misma, ya que sólo procederá acordar la deducción una vez se acredite suficientemente el ingreso de las cuotas debidas.

Una vez determinada la normativa aplicable, debe señalarse que también resulta de aplicación la regla "tempus regit actum", propia del Derecho Tributario, es decir, las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador.

Así las cosas, la modificación ulterior de la citada norma, materializada en la Ley 22/2013 de 22 de diciembre artículo 77.3, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por la falta de ingreso en plazo de las cuotas, no puede ser aplicada retroactivamente.

Tercero.

La redacción del artículo 89.Tres. 2º de la Ley 37/1992, en la versión que hemos considerado aplicable, es tajante, en cuanto a la imposibilidad de aplicar la deducción en un caso como el que motiva estas actuaciones. En este contexto, el respeto al principio de legalidad tributaria impone a la Administración y a los Tribunales, la obligación de acomodar sus resoluciones a los dictados de legislador, lo que conduce, en principio, a la directa desestimación del recurso, pues resulta ser una cuestión pacífica entre las partes que el ingreso de las cuotas se produjo bajo la vigencia de la Ley 37/1992 en la redacción dada por la Ley 13/1996 y que la recurrente fue

sancionada por falta de repercusión e ingreso de las cuotas debidas, sanción que fue confirmada por la STS de 2 de junio de 2006 .

No obstante lo anterior un examen más detallado de la cuestión nos debe conducir a la estimación del recurso. La Exposición de Motivos de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, es muy clara cuando se refiere a las razones por las que se produce la modificación legislativa: "En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que se introducen obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la Ley del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la disposición adicional sexta de dicha Ley , a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del impuesto que regula".

Dado que la cuestión relativa a la aplicación de la DA 6º no es objeto del presente recurso, resulta evidente que la modificación legislativa que nos concierne, se produce única y exclusivamente para adaptar la legislación española a la jurisprudencia del TJUE y por causa de ciertas observaciones realizadas por la Comisión Europea sobre esta circunstancia.

En un plano puramente teórico, asiste la razón al Abogado del Estado cuando afirma que el hecho de que la Exposición de Motivos justifique la reforma por las razones expuestas, no implica necesariamente y de forma inequívoca que la legislación precedente era manifiestamente contraria a la legislación europea, pues la modificación puede realizarse para la mejora técnica de una legislación que en sí misma está ajustada a dicha legalidad. Decimos que esta tesis es defendible en el plano puramente teórico, pues la realidad nos muestra que las reacciones del legislador español en este terreno son la consecuencia inmediata de pronunciamientos del Tribunal de Justicia o bien de actuaciones de la Comisión Europea en el marco de los recursos de incumplimiento.

En el presente caso, al hecho del reconocimiento expreso por legislador de que la modificación de la Ley 37/1992 operada por la Ley 22/13, obedece, bien a la necesidad de adaptación a la jurisprudencia, bien a observaciones de la Comisión Europea, limita considerablemente las tesis de la defensa del estado. Debe unirse a esta circunstancia el hecho incontrovertible, de que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se muestra unánime cuando afirma de manera reiterada y monocrorde que la garantía de la neutralidad del IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y que el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (STJUE de 20 de junio de 2013, asunto C- 259/12 , Rodopi, apartados 32 y 33).

Esta misma Sentencia examina un supuesto que si bien no es idéntico al examinado en los presentes autos presenta unos rasgos comunes que convierten en relevante su examen más detallado. En dicho caso, la Administración búlgara, ante la anulación de una factura que sirvió de base para justificar una deducción por IVA y la tardía regularización efectuada por el obligado tributario, le impuso una multa proporcional a la cuantía debida para estimular el pronto cumplimiento. El Tribunal de Justicia no se opone a la imposición de la sanción, pero ello es así, como enfáticamente se dice en el apartado 34 de la Sentencia, porque no se ha menoscabado el derecho a la deducción, y éste dimana del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales impuestas por la Sexta Directiva, extremo acreditado en autos y que la defensa del Estado no pone en entredicho.

A este respecto, la STJUE de 21 de Junio de 2012, Asunto C-80/11 Mahegeben, apartado 45, señala con claridad que: "Dadas las circunstancias, sólo cabe denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción sobre la base de la doctrina jurisprudencial recogida en los apartados 56 a 61 de la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, según la cual debe quedar acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior".

Y concluye en el apartado 49 afirmando que: "Dado que, como se ha expuesto en el apartado 45 de la presente sentencia, la denegación del derecho a deducción es una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye ese derecho, corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas".

La Administración tributaria no sólo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del recurrente, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción.

Tercero.

En estas circunstancias procede la estimación del recurso, y ello sin necesidad de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE. Llegamos a esta última conclusión, con apoyo en la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81 Cilfit, apartado 14,

que mitigando los rigores de la Sentencia del mismo Tribunal de 27 de marzo de 1963, Asunto 28 , 29 y 30/62 , Da Costa.

La doctrina Cilfit excusa a un órgano judicial de última instancia, como ocurre en este supuesto, de la obligación de plantear la cuestión prejudicial, cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia hubiere resuelto la cuestión de derecho de que se trate "incluso en defecto de una identidad de las cuestiones debatidas".

La rotundidad con la que se expresó el TJUE en las Sentencias mencionadas en el FJ anterior respecto de los únicos supuestos en los que puede denegarse la deducción, la intervención de la Comisión Europea respecto de la regulación española sobre esta materia y el expreso reconocimiento del legislador sobre la necesidad de adaptar el texto a la normativa de la Unión, son los presupuestos en los que asentamos nuestro pronunciamiento.

Cuarto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA no se aprecian por la Sala la existencia de serias dudas que justifiquen un especial pronunciamiento sobre esta materia.

Vistos los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente

FALLO

Estimamos el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado. Sin costas. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 248 de la LOPJ , al tiempo de notificar la presente sentencia, se indicará a las partes que contra la misma no cabe recurso de casación ordinario.

PUBLICACIÓN.

La anterior sentencia fue leída y publicada por el Ilmo Sr. Magistrado ponente, en audiencia pública.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.