

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ061846

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 9 de febrero de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 67/2015

(BOE de 19 de mayo de 2016)

SUMARIO:

IVA. Gestión. Recaudación del impuesto en las importaciones. Impugnación del art. primero, apartado diecinueve del RD 1073/2014 [Modifica el RD 1624/1992 (Rgto. IVA), el RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), y el RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación)]. Es evidente que el mecanismo previsto en el real decreto impugnado no sólo es una opción que se otorga a determinados sujetos, sino que puede constituir un diferimiento en el pago del impuesto, con la clara ventaja financiera que de ello puede derivarse, ventaja financiera de la que quedan excluidos quienes no tributan en el territorio del Estado como consecuencia de las importaciones que efectúen. Por otro lado, el art. 167.2 Ley 37/1992 (Ley IVA), en la redacción que le da la Ley 28/2014 -que presta cobertura al real decreto combatido-, no contiene regulación alguna que permita el distinto tratamiento que el RD 1073/2014 impugnado establece a quienes tributan en el territorio del Estado y fuera de él. Así las cosas, carece de cobertura legal y constituye una clara discriminación carente de justificación el inciso «...siempre que tribute en la Administración del Estado», que se anula.

PRECEPTOS:

RD 1073/2014 [Modifica el RD 1624/1992 (Rgto. IVA), el RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), y el RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación)], art. primero, apdo. 19.
Constitución Española, arts. 9.3 y 14.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 108.3.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 167.Dos.
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 74.1.
Ley 12/1981 (Concierto Económico con País Vasco), art. 5.1.
Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), art. 3.1.

PONENTE:

Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por la procuradora D.ª María Jesús Gutiérrez Aceves, bajo la dirección del letrado, y, estando promovido contra el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; en cuyo recurso aparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre), se modifican el Reglamento sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Segundo.

Por escrito de 19 de Febrero de 2015 la procuradora D.ª María Jesús Gutiérrez Aceves, en nombre y representación de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

Tercero.

Acordado señalar día para el fallo en el presente recurso cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 19 de enero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar.

Cuarto.

Con fecha 29 de enero de 2016 la presente sentencia pasa a la firma a los Excmos. Sres. que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes*

Se impugna, mediante este recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, el artículo primero, apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Segundo. Argumentos de la actora

1º.- Nulidad de pleno derecho del artículo primero apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre , por vulneración del artículo 14 de la Constitución .

2º.- Nulidad de pleno derecho del artículo primero apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre , por vulneración del artículo 9.3 de la Constitución .

3º.- Nulidad de pleno derecho del artículo primero apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre , por contravenir el artículo 108.3 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea , al conceder una ayuda de estado incompatible con el mismo, implantada sin previa comunicación a la Comisión Europea.

Tercero. Réplica del Abogado del Estado

La modificación en cuestión no supone una reducción o un aplazamiento de las cuotas de IVA a la importación devengadas, que continúan estando sujetas a declaración y liquidación ante la aduana. Las normas sobre aplazamientos aplicables a cualquier deuda tributaria estatal tienen su regulación concreta y aplicable con generalidad a todas las deudas tributarias en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre) y sus correlativas regulaciones específicas aplicables en los territorios forales.

La novedad introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), es de carácter opcional y las condiciones exigidas para poder optar se incorporan en el reglamento del impuesto, que establece que ha de tratarse de sujetos pasivos con período de declaración mensual; el sujeto pasivo ha de optar por el sistema de diferimiento a través de la presentación de la correspondiente declaración censal, que deberá realizar al tiempo de comienzo de la actividad, o bien, durante el mes de noviembre del año anterior a que se quiera que surta efecto.

El sistema opcional de diferimiento del ingreso de las cuotas de IVA devengadas a la importación que se incorpora por la Ley 28/2014, no supone una quiebra del sistema de declaración y liquidación de dichas cuotas ante la aduana, que se mantiene sin cambios; la novedad viene porque el ingreso de las cuotas liquidadas por la aduana no se realizan con el documento de pago 031 emitido por la aduana, sino que su ingreso se realiza a través de la declaración-liquidación periódica del impuesto, siendo la principal consecuencia de dicha modificación, que en los sujetos pasivos con prorata de deducción 100 por 100, se elimina el efecto financiero, porque el sujeto pasivo podrá incluir en su autoliquidación el importe de las cuotas de IVA devengadas que deriven de las importaciones realizadas y, en el mismo modelo, deducir las cuotas soportadas por dichas importaciones.

La modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), no afecta al procedimiento de gestión y declaración de impuesto respecto de las cuotas devengadas a la importación, en cuanto se mantiene el procedimiento de declaración ante la administración aduanera y liquidación por la misma, afectando exclusivamente a la forma en que se realiza el ingreso del impuesto liquidado, cuyo ingreso también se mantiene como competencia del Estado.

Las empresas que tributan íntegramente en la Administración Foral, al no tener obligación de presentar ningún modelo de declaración-liquidación ante el Estado no pueden optar al nuevo sistema y, si bien, es cierto que llegado el caso podría habilitarse la presentación de una declaración-liquidación estatal, a los solos efectos de que pudieran realizar el ingreso de las cuotas de IVA a la importación devengadas, dicha posibilidad se entiende no redundaría en ningún beneficio en relación con la situación actual, desde el momento en que en dicho modelo sólo cabría la declaración de las cuotas de IVA a la importación devengadas, dado que en razón de las competencias que resultan del Concierto y Convenio Económico respectivamente, las cuotas soportadas deducibles que deriven de dichas cuotas devengadas han de incluirlas en todo caso en la declaración-liquidación presentada ante la Administración Foral.

Por lo que hace a la imputación de estar en presencia de una ayuda de Estado, el abogado del Estado sostiene: «En primer lugar, no existe una ayuda o ventaja económica para los beneficiarios. Según lo expuesto en los apartados anteriores, la modificación en cuestión no supone una reducción o un aplazamiento de las cuotas de IVA a la importación devengadas, que continúan estando sujetas a declaración y liquidación ante la aduana. Las condiciones sobre aplazamientos o diferimientos son las mismas aplicables a cualquier deuda tributaria estatal y

tienen su regulación concreta y aplicable con generalidad a todas las deudas tributarias. El objeto de la medida ha sido buscar una simplificación administrativa en la forma de ingreso o de gestión de dicha cuota, de forma que pueda optarse a realizarse en el modelo de declaración-liquidación periódica que presenta el sujeto pasivo, en lugar de ingresarse con el documento de pago que, en otro caso, es emitido y notificado por la aduana.»

Cuarto. *Grupo normativo aplicable al problema litigioso*

A) Normativa anterior:

1º.- Artículo 167 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , que establece: «En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.»

2º.- Artículo 74 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece: «1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento de Recaudación.»

B) Normativa vigente:

1º.- El artículo primero apartado treinta y siete de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre , por la que se modifica la Ley 37/1992, estableciendo: «En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.»

2º.- Artículo 1, apartado 19, del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre , que establece: «La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.».

Quinto. *Delimitación del litigio*

Decidir si el condicionamiento del lugar de tributación del obligado tributario, que el real decreto controvertido establece para su aplicación, es ajustado a Derecho.

Es decir, si la exclusión del régimen de diferimiento que el real decreto implanta, de quienes no tributan por importación ante la Administración del Estado, incurre en los vicios que la demandante reprocha a la resolución impugnada.

Por tanto, la impugnación referida no afecta a toda la disposición impugnada, ni siquiera a la totalidad de la parte de la disposición recurrida, sino exclusivamente al inciso «... y siempre que tribute en la Administración del Estado».

Sexto. *Observaciones previas a la decisión*

Las partes no mencionan los comentarios que sobre el asunto litigioso han sido realizados por los intervinientes en el expediente.

Tales comentarios, siempre lacónicos, se limitan a poner de relieve que el procedimiento que se establece no puede poner en cuestión las facultades exclusivas que en materia gravámenes a la importación, impuestos especiales e impuesto sobre el valor añadido corresponden al Estado.

El real decreto se aprueba de acuerdo con el Consejo de Estado.

El informe de este no alude al punto debatido.

Séptimo. *Análisis de las explicaciones del abogado del Estado*

Rechaza el abogado del Estado que estemos en presencia de un «sistema de diferimiento», que pretenda un «aplazamiento del pago». Afirma que se está ante una forma de gestión de simplificación en el modo de ingreso de dichas cuotas.

El argumento ha de ser rechazado pues ello supone: 1º.- Ignorar la exposición de motivos cuando en el punto controvertido afirma: «En relación con la opción prevista en la Ley del Impuesto de diferimiento el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración- liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual, van a poder ejercitar la misma.». 2º.- La opción que se regula comporta un manifiesto diferimiento del impuesto puesto que demora el ingreso de la liquidación importadora al momento de la liquidación mensual. 3º.- Finalmente, el hecho de que sea una opción, que lo es, no excluye el hipotético diferimiento que contiene. 4º.- El propio abogado del Estado lo reconoce cuando al folio 5 de la demanda afirma: «En las importaciones de bienes del Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios. La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración».

La transcendencia de la conclusión precedente es evidente. Se está en presencia de un sistema de diferimiento, lo que implica una posible ventaja financiera, de la que son excluidos quienes «no tributan en la Administración del Estado».

Octavo. *Alcance de lo razonado*

1º.- Como ya hemos dicho, es evidente que el mecanismo previsto en el real decreto impugnado no sólo es una opción que se otorga a determinados sujetos, sino que puede constituir un «diferimiento en el pago del impuesto diferido» con la clara ventaja financiera que de ello puede derivarse.

2º.- Que de esa eventual ventaja financiera quedan excluidos quienes no tributan en el territorio del Estado como consecuencia de las importaciones que efectúen.

3º.- Que el texto legal, la norma con rango de ley, el artículo 167.2 de la Ley 37/1992 en la nueva redacción de la Ley 28/2014, que presta cobertura al real decreto combatido, no contiene regulación alguna que permita el distinto tratamiento que el Real Decreto 1073/2014 impugnado establece a quienes tributan en el territorio del Estado y fuera de él.

4º.- Que en este recurso tampoco se ha ofrecido justificación suficiente de ese distinto tratamiento, ya que la referencia a la exclusiva competencia estatal en materia de IVA conforme al artículo 5.1 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), y, al artículo 3.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), no es obstáculo para que se habiliten los procedimientos necesarios para evitar la discriminación legal que se produce y que carece de cobertura legal.

Por todo ello, y sin necesidad de entrar a analizar la eventual concurrencia del tercero de los argumentos esgrimidos contra el real decreto impugnado, por entender que se está en presencia de una Ayuda de Estado, es procedente estimar la demanda al ser evidente que el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, en el punto discutido, carece de cobertura legal y constituye una clara discriminación carente de justificación.

Noveno. *Alcance de la nulidad que se acuerda*

Pese a que el acto impugnado, es el artículo primero, apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, y su declaración de nulidad se solicita en la súplica de la demanda, es evidente que su ilegalidad, que es lo que produce la discriminación y la carencia de cobertura legal se circunscribe al inciso que contiene el siguiente texto: «... y siempre que tribute en la Administración del Estado».

En consecuencia, la anulación que se acuerda ha de referirse a dicho inciso.

Décimo. *Costas*

En materia de costas y dada la estimación del recurso contencioso-administrativo que se acuerda procede imponer las mismas a la Administración General del Estado pues parece meridiano que su oposición carece de justificación, costas que no podrán exceder por todos los conceptos de 4.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la ley jurisdiccional.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao.

2º.- Anular el artículo primero, apartado diecinueve del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, en lo referente al inciso que contiene el siguiente texto: «... y siempre que tribute en la Administración del Estado».

3º.- Imponer las costas a la Administración General del Estado, en los términos y límites que se establecen en el último fundamento de derecho.

4º.- Publíquese este fallo y el precepto anulado en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso. Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la secretaria. Certifico.

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.