

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082563

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1987/2018

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Tributos y gravámenes. El art. 78.Dos.4º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) indica que forman parte de la base imponible «los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas».

La Ley no alude a los Impuestos Especiales «devengados» sino que indica expresamente impuestos «exigidos», por ello el Tribunal considera que fue ajustado a derecho incrementar la base imponible del último mes del trimestre, pues es por referencia a dichos meses que fueron exigidos los impuestos especiales correspondientes. Dicho de otro modo, dado que la exigibilidad del Impuesto sobre el carbón es trimestral, parece ajustado a derecho incrementar la base del IVA correspondiente al mes en que se exige el Impuesto sobre el Carbón. En caso de imputarse a otros meses, el importe de los intereses de demora exigidos al obligado sería mayor, lo cual perjudicaría al interesado, existiendo una *reformatio in peius* prohibida por la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2015 y 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 19 de abril de 2017, fue notificado el inicio de las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2015 y 2016.

En la comunicación de inicio se hizo constar que la comprobación tenía carácter de parcial por referirse exclusivamente al IVA derivado de la regularización propuesta por el Impuesto sobre el Carbón, como consecuencia de la aplicación del poder calorífico superior en lugar del inferior en la determinación de la base imponible de este Impuesto, aplicación que supone un aumento de la cuota del mencionado Impuesto y, en consecuencia, de la base imponible del IVA.

El acuerdo de liquidación, del que resultó una deuda a ingresar de 59.302,93 euros, fue motivado en los siguientes términos: "El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo al hecho dispone: Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...)

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte."

En primer lugar, hay que señalar que se ha realizado el hecho imponible y las entregas de carbón realizadas por la sociedad a las que alcanza la regularización están sujetas al impuesto sobre el Valor Añadido, como así lo entendió la propia sociedad que lo repercutió en las facturas con las que se documentaron las entregas.

Asimismo, la Ley no deja lugar a dudas al establecer que los Impuestos especiales exigidos sobre los bienes objeto de las operaciones grabadas forman parte de la base imponible.

Las diferencias en los periodos impositivos del Impuesto especial sobre el Carbón y del IVA han conducido a la Inspección a cálculos trimestrales, por lo que van a imputarse las cuotas trimestrales a la autoliquidación del IVA correspondiente al último periodo del trimestre, opción, en todo caso, más favorable para el interesado. Esta mecánica tiene una excepción en el cuarto trimestre de 2016 que corresponden a ventas de carbón del mes de octubre, último periodo en el que la sociedad determinó la base imponible del Impuesto sobre el carbón, en función del poder calorífico superior, por lo que este caso la cuota se imputa a la autoliquidación 303 del mes de octubre de 2016."

Segundo.

No conforme con dicho acuerdo, que fue notificado en fecha 12 de marzo de 2018, el interesado interpuso el día 4 de abril de 2018 la presente reclamación alegando, en síntesis, disconformidad con la liquidación del Impuesto Especial sobre el carbón recurrida mediante la reclamación nº 00-06693-2016.

En segundo lugar, el interesado entiende que la liquidación del IVA no ha sido motivada al no incorporarse en el expediente la liquidación del Impuesto Especial sobre el carbón. Al no incorporarse el expediente de aquel impuesto, el reclamante sostiene que no ha podido conocer irregularidades de aquel expediente que pudiesen afectar al expediente concerniente al IVA.

En tercer lugar, el reclamante considera que, al presentarse las declaraciones con periodicidad mensual, los cálculos efectuados por la Inspección debieron hacerse mensuales y no trimestrales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar la legalidad del acuerdo de liquidación dictado por la Administración.

Tercero.

El interesado alega estar disconforme con la liquidación dictada el 25 de agosto de 2017 referida al Impuesto sobre el Carbón y remite a las alegaciones formuladas en la reclamación nº 00-06693-16. No obstante, este TEAC debe señalar que la liquidación de 25 de agosto de 2017, referente al Impuesto sobre el Carbón del 2015 y 2016 fue recurrida mediante reclamación nº 00-04958-2017, refiriéndose la reclamación nº 00-06693-2016 al Impuesto sobre el Carbón del 2014.

Tanto la reclamación nº 00-06693-2016 como la nº 00-04958-2017 han sido desestimadas por este Tribunal, por lo que debemos confirmar lo resuelto en dichas reclamaciones, sin que puedan ser objeto de revisión, en la presente reclamación, las liquidaciones dictadas sobre el Impuesto sobre el carbón.

A continuación, el interesado entiende que la liquidación por el IVA debe ser anulada por falta de motivación, al no incorporarse el expediente referente al Impuesto sobre el Carbón. A juicio de este Tribunal, no se produce ninguna indefensión ni desconocimiento del interesado, pues el interesado conocía la liquidación del Impuesto sobre el Carbón y disponía de todo el expediente que fue, asimismo, puesto de manifiesto con ocasión de las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones de dicho impuesto.

En el caso de apreciar irregularidades en aquellas liquidaciones, el interesado debió señalarlas en las reclamaciones correspondientes, sin que tampoco señale ninguna irregularidad en la presente reclamación, por lo que debemos desestimar la pretensión del interesado también en este punto.

Por último, el reclamante alega que, en su caso, la liquidación debe anularse de conformidad con la resolución de este TEAC, de fecha 29 de junio de 2010, mediante la que se resolvió la reclamación nº 00/00229/2009, en la que se declaró que el período de liquidación es trimestral o mensual y las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria al regularizar deben ajustarse a estos períodos. Dicho criterio fue confirmado por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina (RG 4138/2010 de 22-11-2010), en cuanto a la necesidad de

practicar liquidación trimestral o mensual, que, además, califica la liquidación anual de error material pero admite la posibilidad de practicar nueva liquidación en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración.

En aquella resolución este TEAC declaró lo siguiente:

"No puede ser de otra forma, a la vista de la normativa interna reguladora del impuesto, que cita el TEARC en la resolución, derivada de lo dispuesto en el artículo 22.4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, y actual artículo 252 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 ("1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo. 2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año").

Teniendo en cuenta la limitación establecida por la normativa comunitaria (período impositivo de uno, dos o tres meses, si bien se puede establecer período diferente que no puede exceder de un año), nuestro legislador recoge en los artículos 164.uno y 167.uno de la LIVA desarrollados por el artículo 71.3 del RIVA, que el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural, a salvo de los supuestos que recoge a continuación, en que el período de liquidación es mensual. En definitiva, el período de liquidación a efectos del IVA es trimestral o mensual, en función de las circunstancias o cumplimiento de las condiciones que se recogen en dichos preceptos."

A juicio de este Tribunal, dicha resolución no resulta aplicable al presente caso pues no fue practicada ninguna liquidación anual, no incumpléndose lo dispuesto en la normativa comunitaria. A mayor abundamiento, en el presente caso no existe perjuicio alguno al interesado ni gravedad de la actuación Administrativa de conformidad con lo dispuesto en la resolución de la reclamación nº 00/04138/2010, en la que se señaló que:

Cuestión distinta de la naturaleza formal o material del defecto en que se ha incurrido, es la relativa a la mayor o menor gravedad del perjuicio causado, cuestión que no puede ser obviada a la hora de analizar la cuestión concreta de la que dimana el presente expediente. Se ha dicho anteriormente que el criterio utilizado por la ley y seguido por la jurisprudencia para determinar la anulabilidad del defecto formal era la existencia de un perjuicio efectivo ocasionado por la indefensión causada (art 63 LRJPAC). El mismo criterio debe seguirse para determinar tanto las consecuencias como la reacción administrativa ante un vicio o defecto material; por tanto, la gravedad debe ponderarse a efectos de determinar sus consecuencias. Así, no tiene la misma gravedad un defecto de naturaleza material en la aplicación de la norma tributaria que suponga declarar sujeto a gravamen una operación que no lo está o que se encuentra exenta, a un vicio material en la aplicación de la norma tributaria que suponga calificar una renta de trabajo lo que es de naturaleza profesional, o, en el ámbito del IVA calificar una operación como entrega de bienes en lugar de prestación de servicios, si nada de ello supone una modificación en el importe de la deuda tributaria. Por ello, al igual que en el vicio formal se valora el efecto de indefensión grave ocasionado en el mismo, como de forma reiterada ha sido declarado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, en el defecto material debe siempre tomarse en cuenta la gravedad del perjuicio ocasionado tanto respecto a las consecuencias, como respecto a la acción a desarrollar por la Administración para adecuar a Derecho su actividad concreta. Debe existir, por tanto, a la hora de calificar y analizar la incorrecta actuación administrativa, una proporción entre la consecuencia efectiva ocasionada al contribuyente -que en este caso, en la casi generalidad de los supuestos es inexistente- con la consecuencia jurídica que deba producir dicho defecto.

Por ello, del mismo modo que es evidente que el error o vicio incurrido no debe beneficiar nunca a quien lo ha ocasionado (en este caso la Administración), lo es también que la reacción del ordenamiento jurídico debe ser distinta en función del perjuicio efectivo ocasionado a un sujeto de derecho. De ahí que toda pretensión impugnatoria no sólo deba basarse en la mera infracción de una norma material o sustantiva, sino que debe existir una lesión efectiva en el derecho individual del sujeto, y es precisamente dicho derecho individual lesionado, el que al merecer protección por el ordenamiento jurídico, provocará y justificará la necesidad de una actuación administrativa dirigida a restituirlo. Por la misma razón, cuando el defecto incurrido no haya producido perjuicio alguno al interesado, la actuación administrativa dirigida a sanar dicho acto debería ser objeto de la máxima simplificación procedimental que el ordenamiento jurídico permita.

Como se ha pronunciado el Tribunal Supremo en relación con un supuesto de liquidación anual: "Pues bien, con estos antecedentes, y aunque la sentencia recurrida contempla una liquidación por IVA que suma los cuatro períodos impositivos, sin diferenciar los elementos de cada uno de ellos, no cabe apreciar la existencia de las identidades necesarias y menos que las sentencias comparadas hayan llegado a pronunciamientos distintos. En todo caso hay que reconocer que el modo de proceder de la Administración no causó perjuicio alguno al recurrente, pues se atendió a la fecha de la factura y al trimestre correspondiente a efectos de la prescripción de la sanción, beneficiándose en cuanto al cómputo de intereses, al señalarse como día inicial el treinta de enero de 1993" (STS 18 de diciembre de 2008; rec. 53/2004)

Tampoco resulta incumplida la Ley 37/1992 pues el IVA fue repercutido en las entregas de carbón y autoliquidado mensualmente por el obligado, tal y como señala el acuerdo de liquidación, según el cual: "En primer

lugar, hay que señalar que se ha realizado el hecho imponible y las entregas de carbón realizadas por la sociedad a las que alcanza la regularización están sujetas al impuesto sobre el Valor Añadido, como así lo entendió la propia sociedad que lo repercutió en las facturas con las que se documentaron las entregas."

El impuesto sobre el Carbón se devengó con ocasión de cada entrega de carbón, si bien fue exigible al finalizar el periodo de liquidación trimestral. Las cuotas del Impuesto sobre el Carbón exigidas por la Inspección fueron las siguientes:

PRIMER TRIMESTRE/2015 46.834,84
 SEGUNDO TRIMESTRE/2015 33.843,52
 TERCER TRIMESTRE/2015 44.865,92
 CUARTO TRIMESTRE/2015 44.031,91
 PRIMER TRIMESTRE/2016 39.352,68
 SEGUNDO TRIMESTRE/2016 21.996,83
 TERCER TRIMESTRE/2016 15.246,91
 CUARTO TRIMESTRE/2016 14.740,73

Dicho impuesto, cuya suma ascendió a 260.913,34 euros, fue incluido en la base imponible del IVA al tipo del 21%, siendo el importe total a ingresar por el IVA 2015 y 2016 de 54.791,80 euros. De los 54.791,80 euros, 35.611 euros correspondían a 2015 y 19.180,80 al ejercicio 2016.

En 2015, los 35.611 euros de IVA fueron imputados del siguiente modo:

2015	Resultado autoliquidación mensual	Impuesto sobre el Carbón	último día de ingreso	intereses desde	hasta	Intereses de demora
Enero	-487.053,66					
Febrero	22.258,50					
Marzo	47.933,98	9.835,32	20/04/2015	21/04/2015	12/03/2018	1.110,01
Abril	-8.592,93					
Mayo	-70.083,71					
Junio	89.720,48	7.107,14	20/07/2015	21/04/2015	12/03/2018	724,50
Julio	407.014,30					
Agosto	453.949,70					
Septiembre	270.411,09	9.421,21	20/10/2015	21/10/2015	12/03/2018	856,63
Octubre	466.879,82					
Noviembre	558.179,14					
Diciembre	819.306,56	9.247,33	30/01/2016	31/01/2016	12/03/2018	732,58

Por otro lado, en 2016 los 19.180,80 euros se desglosaron de la siguiente manera:

2016	Resultado autoliquidación mensual	Impuesto sobre el Carbón	último día de ingreso	intereses desde	hasta	Intereses de demora
Enero	-172.282,36					
Febrero	-200.583,34					
Marzo	5.521.595,06	8.264,06	20/04/2016	21/04/2016	12/03/2018	586,10
Abril	-171.168,48					

Mayo	-465.152,31					
Junio	-85.350,50	4.619,33				
Julio	-120.769,75					
Agosto	-210.099,68					
Septiembre	-258.674,12	3.201,85				
Octubre	-30.428,68	3.095,55				
Noviembre	70.322,21		20/12/2016	21/12/2016	12/03/2018	501,31
Diciembre	885.877,36					

El artículo 78.2.4º de la Ley del IVA indica que forman parte de la base imponible "los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas".

La Ley no alude a los Impuestos Especiales "devengados" sino que indica expresamente impuestos "exigidos", por ello este TEAC considera que fue ajustado a derecho incrementar la base imponible del último mes del trimestre, pues es por referencia a dichos meses que fueron exigidos los impuestos especiales correspondientes. En caso de imputarse a otros meses, el importe de los intereses de demora exigidos al obligado sería mayor, lo cual perjudicaría al interesado, existiendo una reformatio in peius prohibida por la Ley 58/2003 General Tributaria.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.