

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda,

Sentencia de 23 de diciembre de 2010, rec. 59/2007

Ponente: Óscar González González

Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina. Intereses tributarios de demora.

La sentencia, acogiendo lo establecido en la de mismo Tribunal de 10 de mayo de 2010, entiende y mantiene que los intereses de demora deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado -deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes, rechazando la tesis propuesta que sustentaba su exigencia desde la fecha de realización de la importación hasta la fecha de incoación del acta de la Inspección.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO ...hemos de partir de una idea que nadie discute: el carácter reparador de los intereses moratorios. Con ellos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota. La indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración. Esta visión está presente en la sentencia recurrida, en la que, sin embargo, se añade que la liquidación no puede extenderse a un momento posterior, en el que, por vía de deducción, se produce un desplazamiento de tal cantidad al patrimonio de quien ingresó o debió ingresar la misma, argumento que, sin embargo, condiciona a que efectivamente la deducción se haya producido (párrafo tercero del fundamento cuarto).

Este último planteamiento, que introduce en el ámbito de la liquidación de intereses el derecho a deducir las cuotas soportadas y, por su cauce, el momento en que tal derecho nace, ha sido desechado expresamente por esta Sala en la sentencia de 19 de octubre de 2009 (casación 5686/03)...

Así pues, en la medida en que, tratándose como ahora se trata, del impuesto sobre el valor añadido a la importación, la compañía actora procedió a repercutirse el tributo, teniendo derecho a deducirlo en su integridad, sólo habrá causado daño a la Hacienda por el tiempo en que esa suma debió estar en las arcas públicas; en otras palabras, por el tiempo que medió entre el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducirlo. La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que ese derecho nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo, precisamente, para los casos de sujetos pasivos invertidos, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en lo que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), tal exigencia quedó únicamente reducida a las importaciones de bienes, debido a la nueva redacción que en su artículo 15 dio al artículo 98.2 de la Ley 37/1992, que fue derogado definitivamente por la Ley 51/2007, de 26 de

diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), a partir de cuya entrada en vigor rige para todos los supuestos la regla de que el derecho a la deducción nace con el devengo.

Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nacía el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de marzo de 2009 (casación 4608/06, FJ 5 o) y 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/04 , FJ 4o).

Conforme a esta doctrina, al tratarse en el caso del impuesto sobre el valor añadido por la importación de productos petrolíferos durante el 1996, habría que dar la razón al abogado del Estado y considerar procedente la liquidación de los intereses, habida cuenta de que el derecho a la deducción sólo nacía con el pago de la cuota.

Ahora bien, como ya hemos indicado, nuestra legislación interna es, o debe serlo, transposición de las directivas comunitarias que armonizan el impuesto sobre el volumen de los negocios, en las que se establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo (artículo 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva), que en el caso de las importaciones de bienes coincide con la importación (artículo 10.3)...

Hemos de concluir, pues, que Repsol Petróleo, S.A., tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto- repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71)".

