

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Ramón Falcón y Tella

Salvador Miranda Calderín

José A. Rozas Valdés

Miguel Ángel Sánchez Huete

José Javier Parra Aramendia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Logic Win Global. Soluciones para Despachos Profesionales.

Logic Win Global, el software que integra aplicaciones, comunicaciones y servicios. Soluciones integradas en el área contable, fiscal, laboral y gestión interna para despachos profesionales.



Logic Control®

ÚLTIMA TECNOLOGÍA EN SOFTWARE

Infórmese: 902 200 246 · www.logiccontrol.es · informa@logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario**

■ **Ramón Falcón y Tella**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Abogado.

Miembro de la AEDAF.

■ **SUMARIO:**

1. El régimen de “IVA asimilado a la importación” en la Ley 37/1992 y la necesidad de distinguir el mismo del régimen “suspensivo” de los bienes importados que se vinculan a un depósito distinto del aduanero
2. La aparente asimilación legal a la importación de la salida de un depósito distinto del aduanero: su alcance y naturaleza
3. La vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado
4. El derecho a obtener la devolución de intereses y la indemnización de otros gastos ocasionados por el incumplimiento
5. Conclusión

I. El régimen de “IVA asimilado a la importación” en la Ley 37/1992 y la necesidad de distinguir el mismo del régimen “suspensivo” de los bienes importados que se vinculan a un depósito distinto del aduanero

Según el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se asimila a una importación -tratándose de bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser vinculados a dicho régimen haya quedado exenta de IVA en virtud de lo dispuesto en los arts. 24 uno, 1º y 26 uno, de la Ley 37/1992-, y como tal importación queda sujeta al impuesto, en la práctica actual, cualquiera que sea el fin a que se destinen los bienes y la condición del importador (art. 17 de la Ley del IVA).

El devengo del IVA en estos casos se produce, según la interpretación administrativa, en el momento de salida de los productos de una fábrica o depósito fiscal, o en el momento de su autoconsumo (arts. 7 y 11 de la Ley de IIEE); entendiéndose, a estos efectos, por autoconsumo "el consumo o la utilización de los productos ... efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen estos productos en régimen suspensivo", pues se considera de aplicación el art. 4.2 de la Ley de IIEE y no la definición de autoconsumo a efectos de IVA.

Prescindiendo de los supuestos en que, directa o indirectamente, los bienes se destinan a la exportación (en los que, obviamente, no llega a producirse en ningún momento el hecho imponible "asimilado a la importación"), es claro que cuando los bienes se destinan a otras fábricas o depósitos fiscales lo único que ocurre es que la "importación" se retrasa hasta la salida de estos últimos. Nos encontramos, pues, con que el hecho imponible del IVA asimilado a la importación -permítasenos llamarlo así- se produce siempre con la salida de fábrica o depósito fiscal de un producto que ha sido objeto de una entrega anterior o de una adquisición intracomunitaria anterior que ha quedado exenta por haberse vinculado el bien al régimen de depósito distinto del aduanero (es decir, por haber entrado el bien -adquirido en el interior del país o en otro Estado miembro- en una fábrica o depósito fiscal).

Obsérvese que el art. 19.5º de la Ley del IVA sólo menciona los bienes que han sido objeto de una entrega o una adquisición intracomunitaria anterior; y no los bienes originariamente importados, respecto a los cuales la salida del depósito constituye una verdadera y propia importación; o más precisamente, supone el "devengo" de la importación originaria. En efecto, según el art. 65 de la Ley 37/1992, están exentas del IVA las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación. Pero, como afirma Solana Villamor, y pese al tenor literal del art. 65 de la Ley, en estos casos no existe propiamente, en principio, una exención de la importación originaria (y gravamen de la posterior salida de fabri-

ca como hecho "asimilado a la importación"), sino un retraso o retardamiento en el devengo de la importación, que sigue gravándose como tal¹.

En este sentido, conviene notar que la importación de un bien constituye hecho imponible del IVA, según lo establecido en los artículos 17 y 18 de su Ley reguladora. El apartado dos de este último precepto dispone, no obstante, que cuando un bien se vincule, desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto, a alguno de los regímenes comprendidos en el art. 24 (entre ellos el régimen de depósito distinto del aduanero), la importación se producirá cuando el bien abandone los regímenes indicados "con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros". Ello supone, *a contrario sensu*, que cuando se trate de importaciones de productos objeto de los impuestos especiales que se destinen directamente desde la Aduana a una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo de impuestos especiales, se produce el hecho imponible del IVA desde el momento mismo de la importación (es decir, desde la entrada en el interior del país), sin que, por tanto, el hecho imponible del IVA importación deje de producirse por el hecho de vincularse los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales (y, en consecuencia, al régimen de depósito distinto del aduanero a efectos de IVA).

La posterior salida de fábrica de los bienes, en estos supuestos, no constituye, pues, un hecho imponible "asimilado a la importación", sino que la importación se ha producido anteriormente (con la entrada en el interior del país de un bien que no esté en libre práctica en otro Estado miembro); lo que ocurre es, simplemente, que el devengo de dicha importación originaria se retrasa hasta la salida de fábrica, según expresamente dispone el párrafo segundo del art. 77, uno, de la Ley del IVA.

Dicho en otros términos, se trata de una importación (la importación originaria), pero con un devengo distinto al establecido con carácter general para las demás importaciones; devengo especial del IVA importación establecido por la Ley de este tributo precisamente por haberse vinculado los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales.

En este sentido, el régimen fiscal aplicable en el IVA es totalmente coincidente con el aplicable en impuestos especiales, ya que para éstos también la importación constituye hecho imponible de los mismos, pero el devengo no se produce hasta la ultimación del régimen suspensivo. Por tanto, como indica Solana Villamor, "aquí cabe hablar, con toda propiedad, de un régimen suspensivo del IVA, caracterizado por haberse realizado el hecho imponible, pero no ser exigible el impuesto"; es decir, no estamos propiamente en el "régimen de depósito distinto del aduanero", sino que, pese a la terminología de la Ley, cuando los bienes vinculados a dicho depósito provienen directamente de la aduana estamos ante un régimen suspensivo de IVA (y por supuesto, ante un régimen suspensivo de impuestos especiales).

¹ F. Solana Villamor, *El régimen de depósito distinto de los aduaneros*, Impuestos, núm. 17 (1993), pág. 20.

2. La aparente asimilación legal a la importación de la salida de un depósito distinto del aduanero: su alcance y naturaleza

Volviendo al art. 19.5º, que como acaba de verse sólo se refiere a la salida de un depósito fiscal de mercancías que no hayan sido importadas de terceros países, hemos de plantearnos si es correcta esa asimilación a la importación de que habla el citado art. 19.5º, y cuál es su alcance, pues estamos ante bienes que son originarios del interior del país o de otros Estados miembros, lo que hace difícilmente explicable el tratamiento como una importación.

A mi juicio, y pese a que los titulares de la potestad reglamentaria no lo han visto así, los supuestos del art. 19.5º de la Ley del IVA deben ser tratados como un régimen interior; y no como una importación. En efecto, pese a la "asimilación" a la importación de que habla la Ley, es claro que no existe ni puede existir ninguna importación propiamente tal. Por tanto, resulta más correcto -pese a la terminología del art. 19.5º- asimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una operación interior:

Ciertamente, la terminología legal parece remitir al régimen aduanero, pero ello resulta absurdo tratándose precisamente de depósitos (fiscales) distintos de los aduaneros; y se explica, a mi juicio, simplemente porque no hay una entrega de bienes (transmisión del poder de disposición sobre el bien) ni una prestación de servicios, sino una salida de la fábrica o del depósito fiscal, hecho imponible éste que, en los regímenes aduaneros sí supone el devengo de una importación. Es pues, únicamente, la inercia mental lo que ha llevado a los redactores de la Ley a asimilar la salida de fábrica a una importación (y no a una operación interior), y por tanto a dicha asimilación no debe atribuírsele otro alcance jurídico que la sujeción al IVA de la operación de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. Pero sujeción al régimen interior del IVA y no al IVA sobre las importaciones.

Esta conclusión -la consideración de las operaciones asimiladas a la importación como operaciones interiores- se ve apoyada por muy diversos argumentos. En primer lugar, por el hecho de que la Ley (art. 19.5º) no diga que estamos ante una importación, sino que se limite a asimilar -únicamente, insistimos, a los efectos de la sujeción al impuesto, y ello por pura inercia- el abandono del régimen de depósito a una importación.

En segundo lugar, apoya la tesis de que no es aplicable el régimen previsto para las importaciones el hecho de que el art. 77, relativo al devengo en las importaciones, regule separadamente, por un lado, en su número uno, el devengo en las importaciones propiamente dichas (incluida la salida del depósito de bienes originariamente importados), y por otro lado, en su número dos, el devengo en el supuesto del art. 19.5º.

En tercer lugar, la propia Directiva juega en el sentido de la interpretación que venimos defendiendo, ya que el art. 16 de la misma (separadamente de las exenciones en las importaciones, contempladas en el art. 14), en la redacción dada por la Directiva de 16 de diciembre de 1991, sigue declarando exentas las importaciones y entregas de bienes des-

tinados "a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero", y las adquisiciones de bienes con igual destino (art. 28 quater, E), así como las entregas de bienes que se mantengan bajo dicho régimen (arts. 24 y 26 de la Ley española); y el artículo 7 de la misma Directiva, también objeto de nueva redacción en 1991, sigue considerando como importación la entrada de bienes en el interior del país, precisando el número 3 que si los bienes que se introducen en el interior del país se vinculan a un régimen de depósito distinto del aduanero la importación se entiende realizada en el lugar donde se abandone dicho régimen, y el IVA a la importación devengado -art. 10.3, equivalente al 77 uno, de nuestra Ley- en el momento del abandono; pero no hay ninguna norma en la Directiva que califique dicho abandono como importación cuando no se trata de bienes originariamente importados.

Es decir, no hay ninguna norma que sirva de base a nuestro art. 19.5º, lo que apoya que la equiparación que este último precepto establece con la importación es únicamente a efectos de sujeción al impuesto, y no a efectos de otros aspectos del régimen jurídico (base imponible, deducción del impuesto soportado, gestión, etc.) aplicable en el IVA.

El régimen de depósito distinto del aduanero resulta ser, además, de competencia exclusiva de los Estados, lo que no ocurriría de tratarse de un régimen de importación, es decir, si el abandono de dicho régimen fuera una importación. En este sentido, la Comisaria Scrivener, en contestación dada, en nombre de la Comisión, el 20 de octubre de 1992, a la pregunta escrita núm. 2079/92 (DO C 47, de 18 de febrero de 1993), escribe lo siguiente: "En el ámbito del régimen transitorio del IVA, los Estados miembros tienen la facultad, cuando se trata de mercancías comunitarias, de dejar exentas las importaciones de bienes que vayan a quedar al amparo de un régimen de depósito distinto del aduanero. Este tipo de «depósitos fiscal» es un régimen de competencia exclusiva de los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión no puede intervenir ante las autoridades griegas para solicitar la implantación de dichos depósitos..."

Obsérvese que lo que quiere decirse es que la Comisión no puede obligar a los Estados miembros a establecer un régimen de exención de IVA para estos supuestos, dado que la exención es facultativa para los Estados; pero si puede intervenir en contra de un Estado que, habiendo decidido establecer la exención, gestione el régimen a través de la Aduana y aplicando normas distintas de las previstas para las operaciones interiores, como viene ocurriendo hasta ahora entre nosotros; especialmente si como consecuencia de ello se producen distorsiones en la neutralidad del impuesto, o retrasos en el ejercicio del derecho a la deducción. Y de hecho tal intervención se ha producido ya en el caso español, pues la Comisión ha enviado un dictamen motivado (paso previo a un eventual recurso por incumplimiento) advirtiendo de que el tratamiento del IVA asimilado a la importación vulnera el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado.

Finalmente, resulta terminante, en mi opinión, la regla contenida en el art. 83 dos, 3º, de la Ley del IVA, dedicado a la determinación de la base imponible en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. En efecto, aunque bajo la rúbrica

"importaciones" (lo que resulta fácilmente explicable ya que, como sabemos, en la peculiar óptica del legislador, el abandono del régimen suspensivo se asimila formalmente a una importación), sin embargo la regla citada remite a las normas sobre determinación de la base imponible en las operaciones interiores y en las adquisiciones de bienes (importe de la contraprestación), mientras que la regla especial sobre la base imponible en las importaciones (valor en aduana) sólo es aplicable respecto al abandono del depósito fiscal por mercancías originariamente importadas (a las que se aplica un verdadero y propio régimen suspensivo, y no el IVA asimilado a la importación, como hemos visto).

Como puede fácilmente apreciarse, en lo sustancial, dicho precepto viene a decir que la base imponible coincide con la de la última entrega (si la hay), aunque la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero provenga de importaciones o de adquisiciones intracomunitarias. Lo que confirma que el abandono de dicho régimen es una operación interior, es decir, debe ser tratado a efectos de IVA como una entrega (salvo que el bien haya sido originariamente importado y no haya sido objeto de ninguna entrega ulterior), y no como una importación.

Téngase en cuenta, en este sentido, que la Sexta Directiva permite considerar exentas las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a un depósito fiscal, como hemos visto; pero ninguna norma de la Directiva permite "crear" un nuevo hecho imponible (la salida de la fábrica o depósito) distinto de la entrega, adquisición intracomunitaria o importación. Precisamente por ello el legislador opta por "asimilar" la salida de fábrica a la importación, pero aún así, en el fondo, no estamos ante una importación -la propia Ley reconoce que no le son aplicables las reglas sobre determinación de la base imponible propias de ésta- por lo que resulta imprescindible -si se quiere respetar lo previsto en la Sexta Directiva- modificar el actual sistema de gestión separada de estos hechos imponibles por la Aduana. Pues tratándose de mercancías originarias del interior del país, o de otros Estados miembros, no tiene ningún sentido la gestión separada, que además provoca distorsiones contrarias al principio de neutralidad que caracteriza el IVA, en cuanto que, sin base alguna en la Sexta Directiva, la Ley española restringe en estos casos el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado.

3. La vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado

En efecto, en su redacción originaria, el art. 98, dos, de la Ley 37/1992 establecía que en el IVA asimilado a la importación, así como en las importaciones propiamente tales, adquisiciones intracomunitarias y otros supuestos de inversión del sujeto pasivo, el derecho a la deducción no nacía hasta el momento "en que el sujeto pasivo efectuase el pago de las cuotas deducibles", lo que suponía retrasar la deducción, que de acuerdo con la Directiva puede producirse desde el devengo del impuesto soportado, aunque no haya sido todavía ingresado (art. 17). El art. 15 de la Ley 42/1994 dio nueva redacción al precepto, suprimiendo esta regla especial para las adquisiciones intracomunitarias y otros supuestos de "inversión"; pero mantiene una regla especial para las operaciones asimiladas a la importación, que si bien mitiga el coste financiero que suponía la necesidad de esperar en todo

caso al ingreso, sin embargo sigue vulnerando el derecho a la deducción inmediata reconocido en la Directiva.

Así, el actual párrafo segundo del art. 98, dos, de la Ley 37/1992 establece que "cuando se trate de operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones para la liquidación e ingreso del impuesto se presenten en plazo, el derecho a la deducción nacerá al finalizar el período a que se refieren estas últimas declaraciones"; lo que supone que en lugar de reconocer el derecho a la deducción inmediata, desde el momento del devengo del IVA soportado (salida del depósito), se exige esperar a la finalización del plazo mensual previsto para el modelo específico a través del que se instrumenta el ingreso de estas cuotas. Y supone también, lo que es más grave, que si la declaración del IVA asimilado a la importación no se presenta dentro de plazo, por error u otras causas, el derecho a la deducción se retrasa todavía más, hasta el momento del ingreso de las cuotas correspondientes, lo que normalmente supondrá, si el error se pone de manifiesto por la inspección (de Aduanas e Impuestos Especiales, a quien actualmente se atribuye la competencia) el devengo de intereses de demora, cuando en realidad, si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del 100 por 100 del IVA soportado, no habrá existido ningún perjuicio para la Hacienda, en el sentido de que, conforme a la Directiva, ingreso y deducción deberían de ser simultáneos.

Obsérvese que en las adquisiciones intracomunitarias, en caso de error, la Inspección realizará la regularización correspondiente incluyendo en el mismo período de liquidación el IVA devengado por la adquisición, con signo positivo, y la deducción de dicho IVA, lo que (salvo en los supuestos de prorrata) implica que el acta (sin perjuicio de eventuales infracciones simples) no arroje ninguna cuota a ingresar ni suponga siquiera intereses de demora, respetándose así plenamente el principio de neutralidad. Ahora bien, si el bien adquirido en otro Estado (o en el interior del país) se introduce en un depósito, cualquier retraso, incluso no culpable, conlleva el devengo de intereses de demora, lo que supone que la exención (facultativa para los Estados) prevista en el art. 16 de la Sexta Directiva precisamente para evitar costes financieros, acaba provocando un resultado contrario a la finalidad perseguida.

Pero es que, incluso aunque no exista error y el IVA asimilado a la importación se declare dentro de plazo en el modelo específico a presentar en la Aduana, aún así existe una vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado, en la medida en que el IVA asimilado a la importación no es deducible en el modelo específico que se utiliza para su ingreso, sino que sólo es deducible a través del modelo ordinario, lo que a menudo provoca que el resultado de las declaraciones trimestrales o mensuales sea sistemáticamente un saldo negativo, cuya devolución sólo puede obtenerse a final de año. No debe olvidarse que estamos hablando de productos sometidos a impuestos especiales por lo que los operadores de este sector normalmente realizan la gran mayoría de sus operaciones a través del depósito fiscal, de manera que puede (y suele) ocurrir que no exista IVA devengado por operaciones interiores suficiente para deducir completamente el IVA asimilado a la importación.

Pensemos, como ejemplo extremo, en una empresa que, durante el año, sólo realiza una salida de fábrica (en el mes de enero) manteniendo fuera de fábrica el producto, sin venderlo a terceros. En tal caso ha de presentar una declaración a la aduana e ingresar el IVA devengado "asimilado a la importación". Por ejemplo 16 millones.

Si dicha declaración se presenta dentro de plazo (es decir, en la declaración del IVA asimilado correspondiente a enero), puede deducir la cantidad ingresada en el modelo normal correspondiente a enero. El resultado son 16 millones a deducir, que irá arrastrando a lo largo del año sin poder pedir la devolución hasta la declaración correspondiente a diciembre.

En cambio, si en lugar de utilizarse un modelo específico para el ingreso (pero no para la deducción) del llamado IVA asimilado a la importación, se utilizase el modelo ordinario (tanto para el ingreso como para la deducción), los 16 millones se compensarían en la propia declaración correspondiente a enero; con independencia de que, en caso de aplicación de la regla de prorata, la deducción fuera parcial, lo que no afecta al problema planteado.

Lógicamente, lo normal en la práctica es que la salida de fábrica vaya inmediatamente seguida de una entrega, que daría lugar a un IVA devengado del que sería deducible el IVA asimilado a la importación. Pero incluso en tal caso se producirá frecuentemente un saldo negativo como consecuencia del IVA soportado por los gastos generales del depósito, transportes, etc.

Entendemos, en este sentido, que no es aceptable que el IVA sea deducible en una declaración distinta a la que se utiliza para ingresar la correspondiente cuota, cuando la misma cuota tiene la consideración de IVA devengado y de IVA soportado (esto último, en el porcentaje que resulte de la regla de prorata). Por ejemplo, no sería admisible que el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias o a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, se ingresara a través de una declaración distinta a la que se utiliza para deducir ese mismo IVA, en cuanto que es a la vez IVA devengado e IVA soportado, y ello aunque una y otra declaración estuvieran sometidas al mismo plazo. Lo mismo cabe decir, a nuestro juicio, en relación con el IVA correspondiente a las salidas de fábrica o depósito fiscal.

Y no se trata sólo de una cuestión de mera conveniencia, sino de un incumplimiento de la Sexta Directiva, que constituye el "contexto" necesario de las normas internas en el sentido que da a esta expresión el art. 3.1 del Código Civil. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Luxemburgo en repetidas ocasiones. Así, en el punto 12 de la STJCEE de 8 de octubre de 1987 (Asunto 80/86, Rec. pág. 3986) se afirma lo siguiente: "Como el Tribunal ha precisado en su sentencia de 10 de abril de 1984 (Von Colson y Kamann, 14/83, Rec. p. 1891), la obligación de los Estados miembros, derivada de una Directiva, de alcanzar el resultado previsto por ésta, así como su deber de adoptar, en virtud del art. 5 del Tratado, cualquier medida general o específica apropiada para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros... De ello deriva que, al aplicar el Derecho nacional, y sobre todo las

disposiciones de una ley nacional especialmente aprobada con vistas a la ejecución de una Directiva, la jurisdicción nacional queda obligada a interpretar su derecho nacional a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva para alcanzar el resultado contemplado en el art. 189, párrafo 3, del Tratado".

En esta misma línea la STJCE de 11 de julio de 2002² afirma que los particulares pueden invocar frente al Estado miembro una Directiva de armonización fiscal "en todos los casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino *también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida Directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue*"

De ello se deduce, entre otras cosas, que tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina y los principios generales que resultan de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno.

Y entre estos principios se encuentra el derecho de los empresarios y profesionales a la deducción inmediata, y en su caso a la devolución, del IVA soportado en sus adquisiciones.

En este sentido se pronunció en su momento la sentencia *Rompelman*, de 14 febrero 1985 (Asunto 268/83), que reconocía el derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de un derecho de crédito a la futura transmisión de un inmueble en construcción con la intención de alquilarlo en el futuro. "Cualquier otra interpretación -afirma la citada STJCE de 14 febrero 1985- cargaría al agente económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin otorgarle la posibilidad de deducirlo...".

Este mismo criterio se confirma en la sentencia *Lennartz*, de 11 julio 1991 (Asunto C-97/90), según la cual basta que los bienes se adquieran con destino a una actividad empresarial o profesional, aunque inicialmente no se utilicen.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia INZO, de 29 de febrero de 1996³. En ella se admite la deducibilidad del IVA soportado por un estudio de mercado como consecuencia del cual se renuncia a iniciar efectivamente la actividad, precisando el Tribunal que el derecho a la deducción sólo puede negarse cuando se acredite una intención fraudulenta o abusiva.

² Asunto C-62/00, *Marks & Spencer*.

³ Asunto C-110/94, reproducida en el núm. 611996 de la revista *Quincena Fiscal*, ed. Aranzadi.

Esta jurisprudencia ha llevado a declarar el incumplimiento de España por exigir una declaración previa al inicio de la actividad para deducir el IVA soportado, a través de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 21 de marzo de 2000, dictada en el asunto Gabralfisa⁴, cuyos apartados 43 y 44 son del siguiente tenor literal:

"43.- *En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones interiores (véase, entre otras, la Sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18).*

44.- *Procede recordar a continuación que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El mecanismo del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas a IVA (véanse, en particular, las Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15).*

Es claro, por tanto, que el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado resulta esencial en el mecanismo de la Sexta Directiva, que dicho derecho no puede en principio limitarse, y que la finalidad es asegurar la perfecta neutralidad del impuesto.

4. El derecho a obtener la devolución de intereses y la indemnización de otros gastos ocasionados por el incumplimiento.

El régimen del IVA asimilado a la importación infringe, por tanto, el ordenamiento comunitario, al menos en relación con el derecho a la devolución inmediata del IVA soportado. Y así lo ha entendido la propia Comisión, que como consecuencia de una denuncia presentada por las empresas afectadas, ha enviado al Gobierno español un dictamen motivado, que como es sabido constituye el segundo paso del procedimiento de infracción previsto en el art. 226 del Tratado CE. Si no se recibe una respuesta satisfactoria (que no parece vaya a producirse por el momento), la Comisión puede interponer un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo. Y en todo caso, los particulares pueden alegar, ante los jueces y Tribunales internos, la incompatibilidad en este punto entre el ordenamiento interno y el comunitario.

No es ocioso recordar, a estos efectos, que según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (sentencias San Giorgio, de 9 noviembre 1983, Barra, de 2 febrero 1988, Enmot, de 25 julio 1991, Johnson, de 6 diciembre 1994, y BP soupergaz, de 6 julio 1995),

⁴ Asuntos C-110/98 a C-147/98.

en caso de declaración de incumplimiento el Estado queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias de la infracción, lo que en el ámbito tributario se traduce en el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el ordenamiento comunitario. Igualmente la interpretación que resulta de una cuestión prejudicial se aplica retroactivamente incluso a relaciones nacidas y constituidas antes de la sentencia (Bautiaa, de 13 febrero 1996).

Ciertamente, la STJCE 14 enero 1997 (Asuntos C-192/95 y C-218/95, Comateb), reiterando jurisprudencia anterior, admite la posibilidad de excluir la devolución de los ingresos efectuados en virtud de una norma incompatible con el ordenamiento comunitario cuando, de otro modo, se produciría un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Ahora bien, es claro que ello no afecta al IVA asimilado a la importación, que se soporta por el propio sujeto pasivo. E incluso en el supuesto de que éste se hubiera resarcido a través de la deducción, en todo caso la obligación de reparar el efecto ilícito producido incluye la obligación de abonar los intereses correspondientes al retraso en la deducción que haya provocado el incumplimiento.

La jurisprudencia viene aceptando la aplicación de los plazos internos de prescripción siempre que dichos plazos sean razonables (y el de 4 años lo es, pues incluso se han aceptado plazos de tres años), aunque sean inferiores a lo previsto en las obligaciones entre particulares (STJCE 17 noviembre 1998, Asunto C-228/96, Aprile); y siempre que se apliquen sin discriminación a las devoluciones basadas en infracciones del ordenamiento interno y comunitarias (sentencias de 16 diciembre 1976, Rewe, 33/76, y Comet, 45/76; de 14 diciembre 1995, Peterbroeck, C-312/93; de 14 de enero de 1997, Comateb, C-192/95 y C-218/95; de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, etc.).

La sentencia Emmott, de 25 de julio de 1991, C-208/90, llegó a afirmar que los plazos para el ejercicio de las acciones se reabrían en el momento de adaptar el ordenamiento interno al comunitario, lo que llevado a sus últimas consecuencias supondría una obligación de indemnizar sin límite temporal alguno, siempre que se solicite en el momento de corregirse el incumplimiento, criterio éste aplicado por la STSJ Madrid 13 octubre 1995. Ahora bien, la jurisprudencia posterior, aun sin decirlo expresamente, ha corregido el criterio excepcional sentado en el caso Emmott, volviendo al criterio tradicional según el cual el resarcimiento queda limitado en función de los plazos internos de prescripción: sentencias Johnson, de 6 diciembre 1994, C-410/92; Steenhorst-Neering, de 27 octubre 1993, C-338/91; Haahr Petroleum, de 17 de julio de 1997, C-90/94; Texaco, de 17 julio 1997, C-114/95 y C-115/95; y Fantask, de 2 diciembre 1997, C-188/95, QF 6/98).

Probablemente lo que quiso decirse en el caso Emmott es que no son oponibles por el Estado, para negarse al resarcimiento, los plazos preclusivos, normalmente muy breves, previstos en el ordenamiento interno para interponer recurso o reclamaciones, pero en cambio sí son plenamente oponibles los plazos de prescripción del derecho, siempre que sean razonables. En todo caso, lo que excluye claramente la jurisprudencia comunitaria es la posibilidad de negar la devolución sobre la base de la firmeza de la propia liquidación.

5. Conclusión

Resumiendo lo expuesto, podemos concluir que no tiene sentido alguno seguir manteniendo la competencia de la Aduana para gestionar el IVA sobre las salidas del depósito fiscal (salvo que se trate de productos originariamente importados); y que no tiene tampoco ningún sentido la exigencia de un modelo específico para declarar e ingresar estas operaciones, que muy bien podrían incluirse en el modelo ordinario de IVA, trimestral o mensual; incluyendo en el mismo, si se estima conveniente, una casilla específica para estas operaciones.

En todo caso, y cualquiera que sea la solución que se adopte en los dos puntos anteriores, resulta radicalmente incompatible con la Sexta Directiva retrasar el nacimiento del derecho a la deducción del IVA asimilado a la importación hasta el momento de su ingreso, cuando por error no se haya declarado dentro de plazo. Cuestión distinta es que la falta de declaración en plazo pueda sancionarse como infracción simple, si existe culpa. Pero no puede sancionarse con el retraso en la deducción no lo permite.

E igualmente resulta incompatible con la Directiva la exigencia de una declaración específica para el ingreso, cuando como consecuencia de ello –como es habitual– se produce sistemáticamente un saldo negativo, cuya devolución sólo puede obtenerse a fin de año. La Comisión ha iniciado ya la fase precontenciosa de la declaración de incumplimiento, y los particulares está legitimados para alegar el mismo en cualquier reclamación o recurso, debiendo la Administración reparar el efecto ilícito producido, lo que normalmente se traducirá en el abono de intereses (o en la improcedencia de la liquidación de los mismos por la inspección, si se ejerce directamente el derecho a la deducción inmediata conforme a la Directiva). ■