

Tribunal Supremo
TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 3
febrero 2016

RJ\2016\476

IMPUESTO ESPECIALES: Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco: devengo en el momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal: autorización de un depósito fiscal: requisitos: ubicación en instalaciones independientes de aquéllas en las que se ejerza cualquier actividad que por razones o de control fiscal no sea compatible con la que determine la autorización del depósito: incumplimiento: concurrencia de tienda y almacén unidos y comunicados con el resto de las instalaciones, existiendo un único acceso a la vía pública: salida del depósito fiscal en el momento en que traspasa este punto y, por tanto, se devenga el Impuesto.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Deducciones: cuotas soportadas y satisfechas en supuestos de operaciones asimiladas a la importación: nacimiento del derecho de la deducción: evolución normativa y aplicación directa de la normativa comunitaria: derecho a la deducción desde el momento del devengo del IVA soportado: regularización por la Inspección de cuotas no ingresadas en su día: ha de realizarse de forma íntegra, incluyendo las cuotas que debieron ingresarse también como cuotas deducibles.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 5162/2010

Ponente: Excmo Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Séptima- dictó Sentencia, en fecha 17-05-2010, parcialmente estimatoria del recurso deducido contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24-09-2008, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación.

El TS estima parcialmente el recurso de casación interpuesto; casa y anula la Sentencia de instancia y estima en parte el recurso contencioso-administrativo.

SENTENCIA

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

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, ha visto el recurso de casación núm. 5162/2010 promovido por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, y por la COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A. (en adelante LOGISTA) representada por la Procuradora D^a. M^a Teresa Goñi Toledo y dirigida por el Letrado D. Javier Navarro Martínez, contra la sentencia (PROV 2011, 33369) dictada, con fecha 17 de mayo de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el recurso de citado orden jurisdiccional

seguido ante la misma bajo el núm. 610/2008, en materia de Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación, ejercicios 2004 y 2005.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida LOGISTA en el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y el Abogado del Estado en el recurso interpuesto por LOGISTA

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

En 26 de octubre de 2007, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria levantó acta de disconformidad A02/71363890 a la Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. referida a los *ejercicios 2004 y 2005*, por el concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco, como consecuencia de los traspasos internos de productos objeto de dicho Impuesto dentro del depósito fiscal de la empresa en Coruña - Llanera (Asturias), con CAE nº ES00033T7003Z, denominados "traslados a tienda (consumo), código 301, y traslados a almacenes fis -con", realizados en días inmediatamente anteriores a la subida de los precios de venta al público de las labores de tabaco o a incrementos de los tipos impositivos aplicables a los referidos productos, lo que hace que Logista devengara el Impuesto Especial a un precio o un tipo inferior al vigente en el momento de la adquisición efectiva del producto por parte del estanco. *Se proponía una liquidación por importe de 3.815.344,22 €, donde 3.297.595,54 € corresponden a la cuota y 517.748,68 € a los intereses de demora.*

Consecuencia del Acta anterior y con la misma fecha se levantó Acta de disconformidad A02/71365141 referida al mismo periodo, al considerar la Inspección que la cuota derivada de la liquidación provisional practicada en el Acta A02/71363890 por el concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco forma parte de la base imponible para el cálculo de las cuotas exigibles por IVA asimilado a la Importación, *proponiendo una liquidación por este concepto por importe de 610.455,07 € donde 527.615,28 € corresponden a la cuota y 82.839,79 € a los intereses de demora.*

La *Dependencia de Control Tributario y Aduanero* de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, rechazando las alegaciones presentadas, dictó *acuerdo en 17 de diciembre de 2007, acumulando ambas actas y confirmando las liquidaciones propuestas.* Dicha resolución se notificó al interesado en 21 de diciembre de 2007.

SEGUNDO

No conforme con la anterior resolución, LOGISTA presentó, con fecha de sello de Correos de 18 de enero de 2008, *reclamación económica administrativa* contra la citada resolución *ante el Tribunal Económico Administrativo Central.*

TERCERO

Mediante acuerdo notificado el 26 de octubre de 2007 se le comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador número 282007005890, como consecuencia de los hechos recogidos en el acta

A02/71365141. Dichas incidencias consisten en dejar de ingresar parcialmente las cuotas correspondientes por el IVA asimilado a la importación mediante declaraciones-liquidaciones del modelo 380, de los meses mayo/2004, junio/2004, diciembre/2004, abril/2005, junio/2005 y septiembre/2005, en relación con los hechos imponible devengados en el depósito fiscal con CAE número ES00033T7003Z. Por acuerdo de 8 de abril de 2008, la Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, después de rebatir las alegaciones presentadas por la empresa interesada y estimando que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la misma Ley, y le impuso una sanción por la comisión de una infracción al artículo 79, apartado a, de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490), General Tributaria (vigente hasta el 30 de junio de 2004), consistente en dejar de ingresar parcialmente las cuotas correspondientes por el IVA asimilado a la importación, mediante declaraciones o liquidaciones del modelo 380, del mes de mayo/2004, presentada el 20 de junio de 2004, por importe de 115.569,14 € equivalente al 50 % de la cuota dejada de ingresar, después de comprobar, de acuerdo con la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, que la aplicación de dicha Ley no resulta más favorable al sujeto infractor.

Asimismo le impuso una sanción por la comisión de cinco infracciones al artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (vigente a partir del 1 de julio de 2004), al dejar de ingresar parcialmente las cuotas correspondientes por el IVA (IVA asimilado a la importación), mediante declaraciones o liquidaciones del modelo 380, de los meses de junio/2004, diciembre/2004, abril/2005, junio/2005 y septiembre/2005, presentadas el día 20 del mes siguiente al de devengo, resultando un importe de 148.238,51 €, equivalente al 50 % de la cuota dejada de ingresar. Resultando por lo tanto una sanción pecuniaria sin reducción de 263.807,65 €. Dicho acuerdo fue debidamente notificado a la empresa interesada en 10 de abril de 2008.

CUARTO

Asimismo, mediante acuerdo notificado el 26 de octubre de 2007 se le comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador número 282007005869, como consecuencia de los hechos recogidos en el acta A02/713633890. Dichas incidencias consisten en dejar de ingresar parcialmente las cuotas correspondientes por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco mediante declaraciones - liquidaciones del modelo 566, de los meses mayo/2004, junio/2004, diciembre/2004, abril/2005, junio/2005 y septiembre/2005, en relación con los hechos imponible devengados en el depósito fiscal con CAE número ES00033T7003Z. Por acuerdo de 8 de abril de 2008, la Jefe de Dependencia de Control Tributario y Aduanero, después de rebatir las alegaciones presentadas por la empresa interesada y estimando que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la misma Ley, y le impuso una sanción por la comisión de una infracción al artículo 79, apartado a, de la Ley 230/1963 (RCL 1963, 2490), General Tributaria (vigente hasta el 30 de junio de 2004), consistente en dejar de ingresar parcialmente las cuotas

correspondientes por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, mediante declaraciones o liquidaciones del modelo 566, del mes de mayo/2004, presentada el 20 de junio de 2004, por importe de 722.307,11 € equivalente al 50 % de la cuota dejada de ingresar, después de comprobar, de acuerdo con la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, que la aplicación de dicha Ley no resulta más favorable al sujeto infractor.

Asimismo le impuso una sanción por la comisión de cinco infracciones al artículo 191 de la ley 58/2003, General Tributaria (vigente a partir del 1 de julio de 2004), al dejar de ingresar parcialmente las cuotas correspondientes por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, mediante declaraciones o liquidaciones del modelo 566, de los meses de junio/2004, diciembre/2004, abril/2005, junio/2005 y septiembre/2005, presentadas el día 20 del mes siguiente al de devengo, resultando un importe de 962.490,68 €, equivalente al 50 % de la cuota dejada de ingresar. Resultando por lo tanto una sanción pecuniaria sin reducción de 1.648.797,79 €. Dicho acuerdo fue debidamente notificado a la empresa interesada en 10 de abril de 2008.

QUINTO

Disconforme con dichos acuerdos sancionadores, LOGISTA interpuso, en 5 de mayo de 2008, sendas *reclamaciones* económico administrativas ante el *Tribunal Económico Administrativo Central* con los números RG 4852/08 y 4910/08, que, por acuerdos de 7 de julio de 2008 del Abogado del Estado-Secretario, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), fueron acumuladas a la reclamación económico administrativa RG 2873/08.

Ante la reclamación 2873/08 interpuesta por LOGISTA contra la resolución de la Jefe de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de diciembre de 2007, dictada en sus expedientes 18/07 IT y 19/07 CA, acumulados, por el concepto de Impuesto sobre las Labores de Tabaco e IVA asimilado a la importación, así como las reclamaciones 4852/08 y 4910/08 interpuestas contra los acuerdos sancionadores de 8 de abril de 2008, el TEAC acordó, con fecha 24 de septiembre de 2008, *desestimar las reclamaciones* y confirmar las resoluciones impugnadas.

SEXTO

Contra la resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2008, LOGISTA promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Séptima y resuelto en sentencia de 17 de mayo de 2010 (PROV 2011, 33369), cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: 1. Estimamos, en parte, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de "COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S. A." contra la Resolución adoptada con fecha de 24 de septiembre de 2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Central (Sala Segunda, Vocalía Octava; Expedientes núm. R. G. 2873/08, 4852/08 y 4910/08). Y ello con los siguientes pronunciamientos: 1.1.- Declaramos la nulidad de dicha resolución exclusivamente en lo que respecta a los Acuerdos Sancionadores adoptados por la Jefa de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero (Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria) con fecha de 08 de abril de 2008 (Expediente Sancionadores nº 282007005869 y 282007005890), la nulidad de cuyos Acuerdos Sancionadores asimismo declaramos, por contrarios a

Derecho. 1.2.- Confirmamos la mencionada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en lo que respecta al expediente de comprobación y liquidación que concluyó mediante el acto de liquidación adoptado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria) con fecha de 17 de diciembre de 2007, ya mencionado, cuyo acto de liquidación asimismo confirmamos, por ser conforme a Derecho. 3. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia".

SEPTIMO

1. Contra la referida sentencia (PROV 2011, 33369) el Sr. Abogado del Estado y LOGISTA prepararon ante el Tribunal sendos recursos de casación, que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala.

Por Auto de 10 de noviembre de 2011 (PROV 2011, 422409) , la Sección Primera de esta Sala acordó "declarar la inadmisión de los recursos de casación interpuestos por el Sr. Abogado del Estado y por la representación procesal de COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA S.A. contra la sentencia de 17 de mayo de 2010 (PROV 2011, 33369) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 610/2008 ; resolución que se declara firme sin hacer una expresa condena sobre las costas causadas en su tramitación". La causa de la inadmisión de sendos recursos de casación fue la defectuosa preparación de los recursos de casación por no haber citado en el escrito de preparación del recurso las concretas infracciones normativas y jurisprudenciales que las recurrente habían de desarrollar en sus escritos de interposición.

2. Con fecha 3 de enero de 2012 LOGISTA instó *incidente de nulidad de actuaciones contra el Auto* de 10 de noviembre de 2011 por vulneración del derecho fundamental a la igualdad y a la tutela judicial efectiva reconocidos en los artículos 14 y 24 de la Constitución .

Por *providencia de 24 de febrero de 2012* la Sección Primera de esta Sala inadmitió a trámite el incidente de nulidad de actuaciones promovido.

Contra el Auto y providencia citados LOGISTA S.A. promovió *recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional* que, por sentencia del Pleno de 22 de enero de 2015 (RTC 2015, 7) , estimó el recurso y, en su virtud, decidió: 1º. Declarar que había sido vulnerado el derecho fundamental de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva (art. 24.1). 2º. Restablecerla en su derecho y, en consecuencia, declarar la nulidad del Auto de 10 de noviembre de 2011 y de la providencia de 24 de febrero de 2012, dictados en el recurso de casación núm. 5162-2010 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo. 3º. Retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la primera de las citadas resoluciones para que el órgano judicial dicte una nueva respetuosa con el derecho fundamental vulnerado. 4º. Desestimar el recurso en todo lo demás.

3. Por *auto* (PROV 2015, 159096) de fecha 21 de mayo de 2015 de la Sección Primera se tuvo por correctamente preparado el recurso de LOGISTA y se acordó admitir el recurso de casación interpuesto por la mercantil LOGISTA S.A. contra la sentencia (PROV 2011, 33369) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 17 de mayo de 2010, recaída en el recurso contencioso-administrativo 610/2008 , en lo que respecta a las liquidaciones del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco de los meses de mayo de 2004 y abril, junio y septiembre de 2005 y las de IVA a la importación del mes de mayo de 2004 y la inadmisión del recurso en lo que atañe a las

restantes liquidaciones, declarándose la firmeza de la sentencia (PROV 2011, 33369) respecto de estas últimas.

En cuanto al recurso de casación del Sr. Abogado del Estado, el Auto de 21 de mayo de 2015 dice que como quiera que el Abogado del Estado no recurrió el auto de inadmisión de fecha 10 de noviembre de 2011, en nada puede afectarle el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 2015.

4. Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda para la sustanciación del recurso y formalizado por el Sr. Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso de LOGISTA, se señaló la audiencia del día 26 de enero de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

OCTAVO

Los motivos de casación en que se ampara el recurso son los siguientes

Primero.- Al amparo de artículo 88, apartado 1. letra c), de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de las que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión a la parte, al incurrir la sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada en *incongruencia omisiva*, con infracción del artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836), en relación con lo dispuesto en los artículos 3.1 y 67.1 de la Ley de 12 Jurisdicción y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).

Segundo.- Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte. En concreto, la sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada produce infracción de las normas que rigen la adecuada *motivación* de las sentencias (arts. 24 y 120 de la Constitución, así como los arts. 33.1 y 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741) y el artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), de aplicación subsidiaria a la jurisdicción contencioso-administrativa).

Tercero.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, en cuanto la sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada infringe los preceptos del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia que van a ser desarrollados a continuación:

a) Infracción por parte de la sentencia (PROV 2011, 33369) del artículo 24 de la Constitución y de los artículos 326 y 335 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por vulneración del principio de tutela judicial efectiva por *no valoración de parte de las pruebas aportadas* y por *valoración ilógica, poco razonable* y en definitiva, *arbitraria* de otras pruebas aportadas *con vulneración de las reglas de la sana crítica*, motivo casacional reconocido por la Jurisprudencia de ese Alto Tribunal, por todas Sentencia de 7 de Octubre de 2003 (RJ 2003, 7892), recurso de casación número 6650/1998), en relación con la infracción del artículo 11.4 del Reglamento de Impuestos Especiales (RCL 1995, 2212, 2594) y de la Orden de 12 de julio de 1993 (RCL 1993, 2240, 2372), por la que se establecen diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales.

b) Infracción por parte de la sentencia (PROV 2011, 33369) del artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , y el artículo 9 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) por *vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica* al no haberse revocado la autorización del depósito fiscal concedida en su día por la Administración.

c) *Infracción* por parte de la sentencia (PROV 2011, 33369) de los artículos 97 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , del Impuesto sobre el Valor Añadido , que regulan el régimen de deducciones de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria , relativo al interés de demora como obligación tributaria accesoria, en la interpretación que es necesario otorgar a dichos preceptos sobre la base de del Derecho comunitario (arts. 17 , 18 y 21 de la Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977, 138) , de 17 de mayo, en relación con el nacimiento y alcance del derecho a deducir y los requisitos formales y las modalidades de su ejercicio) así como de la jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Cuarto.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones de debate y de la jurisprudencia aplicable. En concreto, se ha producido la *vulneración de los* artículos 178 , 183.1 y 209 de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Quinto.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones de debate y de la jurisprudencia aplicable. En concreto, se ha producido la *vulneración* de las siguientes disposiciones legales: artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Por la representación de la entidad LOGISTA se ha interpuesto recurso de casación, tramitado con el núm. 5162/2010, contra la sentencia de 17 de mayo de 2010 (PROV 2011, 33369) , dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 610/2008, relativa al Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación.

La sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por LOGÍSTA contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2008, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa por aquella presentada contra resolución de la Jefe de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de diciembre de 2007, dictada en sus expedientes 18/07 IT y 19/07 CA acumulados, por el concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación, por importes de 3.815.344,22 euros y 610.455,07 euros, respectivamente.

La sentencia (PROV 2011, 33369) a declara la nulidad de la resolución exclusivamente en lo que respecta a los acuerdos sancionadores, confirmando la resolución en lo relativo al acto de liquidación.

SEGUNDO

En el primer motivo de casación denuncia la recurrente quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, quebrantamiento que se produce a consecuencia de la incongruencia que padece la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida en relación a determinadas cuestiones sometidas a debate.

En el presente caso se ha producido, según la recurrente, una *incongruencia omisiva* en tanto que la Sala enjuiciadora ha dejado sin resolver varias cuestiones que, de haber sido apreciadas por la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida, habrían provocado la anulación de la resolución recurrida.

Las cuestiones esenciales, que, a juicio de la recurrente, ha dejado sin resolver la sentencia (PROV 2011, 33369) son las siguientes:

a) Incongruencia omisiva por no haberse pronunciado la Sala de instancia sobre la existencia o no de anomalías en la conducta tributaria de la recurrente en cuanto a la salida de mercancías del depósito fiscal con destino a la tienda y al almacén de consumo.

La sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida, en su *Fundamento Tercero, apartado 1*, se refiere a que los hechos determinantes de la regularización fueron los traspasos internos de productos objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, dentro del depósito fiscal del obligado tributario en Coruña-Llanera [Asturias], denominados "traslados a tienda (consumo), código 301 , y traslados a almacenes fis-con", realizados en días inmediatamente anteriores a la subida de los precios de venta al público de las labores del tabaco o a incrementos de los tipos impositivos aplicables a los referidos productos.

En el *apartado 3 del mismo Fundamento de Derecho Tercero* la sentencia (PROV 2011, 33369) hace referencia a que en el informe ampliatorio al acta de disconformidad se dice que "la normativa reguladora del mercado de tabacos establece que la finalidad de la tienda es establecer el aprovisionamiento físico en dicha tienda a los expendedores dentro de unos límites marcados, pero nunca la de constituir una vía puente para traspasar contablemente, en las fechas previas a la subidas de PVP o de tipos impositivos, cantidades voluminosas de las marcas afectadas por la subida del depósito fiscal al almacén de consumo, devengando anticipadamente el impuesto con una tributación inferior por mercancía que permanece almacenada y que servirá posteriormente para atender los suministros habituales que en condiciones normales se realizan desde el depósito fiscal...".

b) Incongruencia omisiva por no haberse pronunciado la Sala de instancia sobre el argumento expresado por la recurrente en relación con la imposibilidad de que la tienda y el almacén de consumo formase parte del depósito fiscal al ser dependencias totalmente independientes y estancas.

Dice la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida a este respecto que destaca el órgano de gestión que resulta probado por la Inspección que las modificaciones que la interesada iba a realizar en su depósito fiscal de Coruña, consistentes en la instalación de una tienda y un almacén de consumo, no fueron comunicadas al centro gestor, ni por tanto pudieron ser autorizadas por éste. En tal sentido, tras referirse a la diligencia de 11 de septiembre de 2007, puntualiza que "la Inspección ha probado que la empresa no comunicó al centro gestor la instalación de una tienda y un almacén de consumo y que tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran unidos y comunicados con el resto de instalaciones , existiendo un único acceso a la vía pública.

La sentencia (PROV 2011, 33369) hace constar asimismo que en la *diligencia de inspección* extendida con fecha 11 de septiembre de 2007 (pág. 406 y siguientes del expediente de gestión) se expone el resultado de la "Revisión física de las instalaciones del depósito fiscal de Asturias", haciéndose constar:

"El depósito fiscal (...) consta de las siguientes instalaciones: nave principal (...) con una capacidad total de 9.962,5 metros cúbicos, que permite almacenar la cantidad de 3.188 palets. En las instalaciones de la empresa en las que se encuentra ubicado el depósito fiscal se encuentran, a su vez, la tienda y el almacén de consumo (...). La tienda tiene una capacidad de 137,5 metros cúbicos (...). El almacén de consumo tiene una capacidad de 4.100 metros cúbicos (...). Tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran unidos y comunicados con el resto de instalaciones. La nave está rodeada por una zona descubierta para aparcamiento, a su vez rodeada por una valla que la separa de otras parcelas y de la vía pública con un único acceso a ella (...).

Así pues, los antecedentes incorporados al expediente de gestión ponen de manifiesto las modificaciones realizadas por el obligado tributario, consistentes en la instalación de una tienda y almacén de consumo (pág. 429 y 430, expte. de gestión; pág. 84, Expte. R. G. 2873/2008, Tribunal Económico-Administrativo Central; Anexo VI de la demanda), alterando la situación existente al autorizarse el depósito fiscal (pág. 793, expte.), y sin dar cumplimiento a las obligaciones que ello comportaba (art. 40.7, Reglamento de Impuestos Especiales (RCL 1995, 2212, 2594) , en relación con el art. 4 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150)). Lo que ya pusieron de manifiesto los actuarios en la posterior *diligencia* de 8 de octubre de 2007 (pág. 824 y s.s., expte. de gestión), en la que tras hacer referencia a lo dispuesto en el art. 11.2 del Reglamento de Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995 (RCL 1995, 2212 y 2594)), exponen el resultado de la prueba incorporada y sus consecuencias jurídicas, señalando que: "Analizada la documentación recibida de Logista y del Departamento de Aduanas e II EE, se comprueba: Que no existe coincidencia entre los planos de las instalaciones aportados en su día por la empresa y autorizados por la Administración y las actuales instalaciones, referidas tanto al propio depósito como a la tienda y al almacén de consumo. Que las superficies que actualmente ocupan la tienda y el almacén de consumo aparecen claramente integradas en los planos aportados por la empresa correspondientes al depósito fiscal. Que el conjunto de dependencias que integran las instalaciones de la empresa en la localidad de Coruña-Llanera se encuentra vallado en su perímetro, existiendo un único acceso a la vía pública, estando limitada y controlada la entrada a las instalaciones por un servicio de seguridad. Es por lo anterior que esta Inspección considera que la tienda y el almacén de consumo no pueden ser considerados instalaciones independientes del depósito fiscal, ya que se ubican dentro del mismo, se encuentran claramente integrados y comunicados con el resto de dependencias, y comparten todos un único acceso a la vía pública. Asimismo, esta Inspección entiende que la ubicación dentro del depósito fiscal de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es la actual tienda y el almacén de consumo, no se encuentra autorizada, en aplicación del artículo 11, apartado 2, del Real Decreto 1165/1995 .

La sentencia (PROV 2011, 33369) deja constancia, en relación a la *prueba* documental que la parte demandante aportó para enervar el resultado de la actuación de los órganos de gestión tributaria, de las apreciaciones realizadas en el Fundamento Jurídico Cuarto de la resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2008, conforme a la cual: "...de la documentación aportada por el interesado se deduce que, en contra de lo manifestado por éste, tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran integrados en el depósito fiscal. En efecto, en el plano del recinto, a escala 1:750, aportado por el interesado como anexo I, se puede medir y comprobar que la superficie total del mismo da una superficie aproximada de 18.133 m², coincidente con lo que manifiesta el interesado. Sin embargo, la zona que figura como Nave 1 y que el interesado identifica con el depósito fiscal, no llega a los 5.000 m², ahora

bien, si se mide la zona que comprende el conjunto de la Nave 1, la Nave 2, oficinas, Timbre, Tienda, etc., da una superficie aproximada de 9.300 m² que coincide con la superficie contemplada en la autorización del depósito fiscal del que estamos hablando. Es decir, dentro del depósito fiscal, se han construido la tienda y el almacén de consumo, sin que se le haya comunicado al Centro Gestor y por tanto hayan sido autorizados por éste, por lo que dichas zonas no han sido segregadas del depósito fiscal ni por tanto perdido su carácter, por lo que los movimientos internos objeto del expediente entre la Nave 1 y la tienda o el almacén de consumo, no suponen la salida del depósito fiscal y en consecuencia no producen el devengo del impuesto ...".

c) Incongruencia omisiva al no existir pronunciamiento en la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia respecto del argumento relativo a que el hecho de que la salida del depósito fiscal lo sea a un vial interno de la parcela a través del cual es posible el tráfico rodado en lugar de a una vía pública no obsta para la conceptualización como depósito fiscal únicamente de los 9.300 m² autorizados como tales.

En el apartado anterior se hacen dos referencias a la existencia de un único acceso a la vía pública del conjunto de dependencias que integran las instalaciones de LOGISTA en la localidad de Coruña-Llanera, que se encuentra vallado en su perímetro. Es por ello que la Inspección consideró que la tienda y el almacén de consumo no pueden ser considerados instalaciones independientes del depósito fiscal.

d) Incongruencia por omisión al no existir pronunciamiento alguno sobre la denunciada infracción de la doctrina de los actos propios por parte de la sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada.

Dice la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida en su Fundamento de Derecho Tercero.1 que, al practicar la liquidación, el órgano de gestión rechaza la existencia de actos propios de la Administración de carácter vinculante, ante la inexistencia de acto anterior en que de forma expresa se venga a mantener lo contrario, aparte de que "el hecho de que (...) no se hubiera regularizado en ejercicios anteriores la situación tributaria de la sociedad interesada por los motivos recogidos en el acta incoada, no impide a la Inspección regularizar en una comprobación posterior la situación tributaria del obligado tributario". Para lo que se apoya en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 junio 2007 (PROV 2007, 192302) y en lo dispuesto en el artículo 54.1 c) de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , que prevé la posibilidad de un cambio de criterio por parte de la Administración siempre que dicho cambio esté debidamente motivado.

Así pues, en tanto en cuanto el derecho de la Administración no prescriba, la Inspección puede regularizar una situación jurídica tributaria cuando lo estime oportuno, sin que se pueda ver vinculada por el hecho de no haber regularizado dicha situación con anterioridad, pese a conocer los hechos.

De lo que se deja expuesto se deduce que, en contra de lo que alega la recurrente, la Sala de instancia sí que se hizo eco de las cuestiones planteadas.

TERCERO

En su segundo motivo de casación I a recurrente alega que la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia incurre en defecto de motivación por cuanto no es posible advertir, a la vista de los pronunciamientos vertidos en la misma, las razones por las que la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida ha confirmado la resolución impugnada.

La motivación de las resoluciones judiciales exige la exposición de un razonamiento suficiente, aunque no obligue al juez a realizar una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le lleve a resolver en

un determinado sentido ni le impone un concreto alcance o intensidad argumental en el razonamiento.

El cumplimiento de los deberes de motivación se traduce en la exigencia de la exteriorización de un razonamiento que, siendo jurídico, se perciba como causa de la decisión a la que llega el juzgador.

En el caso que nos ocupa, la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida expresa suficientemente, a juicio de esta Sala, las razones que motivan su decisión. En todo caso, de la lectura de la resolución jurisdiccional recurrida se puede inferir los fundamentos jurídicos en que descansa el fallo y ello basta para excluir la falta de motivación que la recurrente le imputa.

El que se recoja en la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida determinados razonamientos contenidos en el Acta de la Inspección, en el informe ampliatorio y en el acuerdo de liquidación no se puede reputar como falta de motivación cuando, como en este caso, esos razonamientos se recogen para confirmarlos.

En suma, basta la lectura de la sentencia (PROV 2011, 33369) para constatar la existencia de motivación suficiente a los efectos de la posterior impugnación de las razones dadas, como luego hace en los restantes motivos, en los que manifiesta su discrepancia con la fundamentación ofrecida.

CUARTO

1. En su tercer motivo de casación, apartado a), LOGISTA entiende que la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia vulnera:

1º) Lo dispuesto en el artículo 11.4 del Reglamento de Impuestos Especiales (RCL 1995, 2212, 2594) y en la Orden de 12 de julio de 1993 (RCL 1993, 2240, 2372), conforme a los cuales la Administración que autorizó el correspondiente depósito fiscal comprobó con carácter previo que las instalaciones reunían los requisitos de independencia exigidos por la norma para su autorización.

2º) Y como consecuencia de las infracciones anteriores, se produce igualmente la vulneración de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales que determina que el devengo del Impuesto Especial se produce a la salida de las mercancías del depósito fiscal, devengo que se produjo, necesariamente, cuando las labores del tabaco abandonaron el depósito fiscal que había sido autorizado como tal por la Administración, con destino a la tienda y al almacén de consumo y no cuando las referidas labores abandonaron la parcela propiedad de Logista en el centro regional considerado.

2. Antes de entrar en el análisis de la valoración arbitraria de la prueba por parte de la Audiencia Nacional alegada por la recurrente, es de señalar que, como dice la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida:

2.1. A través del acto administrativo de liquidación tributaria originariamente impugnado (Resolución de la Jefe de Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de 17 diciembre 2007; Expedientes 18/07 IT y 19/07 CA, Actas 02/71363890 y 02/713655141), se procedió a la regularización de la situación tributaria de la entidad demandante en concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación, Ejercicios 2004/05.

Los hechos determinantes de la regularización fueron los traspasos internos de productos objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, dentro del depósito fiscal del obligado tributario en Coruña-Llanera (Asturias), denominados "traslados a tienda (consumo), código 301, y traslados a almacenes fis-

con", realizados en días inmediatamente anteriores a la subida de los precios de venta al público de las labores del tabaco o a incrementos de los tipos impositivos aplicables a los referidos productos.

Destaca el órgano de gestión que resulta probado por la Inspección que las modificaciones que la interesada iba a realizar en su depósito fiscal de Coruña, consistentes en la instalación de una tienda y un almacén de consumo, no fueron comunicadas al centro gestor, ni por tanto pudieron ser autorizadas por este. En tal sentido, tras referirse a la diligencia de 11 de septiembre de 2007, puntualiza que "la Inspección ha probado que la empresa no comunicó al centro gestor la instalación de una tienda y un almacén de consumo y que tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran unidos y comunicados con el resto de instalaciones, existiendo un único acceso a la vía pública, y reconociendo el representante de la empresa en el apartado 2.4 de la citada diligencia que la tienda y el almacén de consumo son recintos distintos del depósito fiscal autorizado".

2.2. Sucede, sin embargo, que con fecha de 30 de julio de 1998 (Expediente 80/87DA) la Administración Tributaria otorgó a Tabacalera SA "autorización para gestionar un depósito aduanero o utilizar el régimen Depósito tipo D".

El plano de las instalaciones que fue incorporado al expediente de autorización es el que figura en el expediente de gestión (pág. 793, escala 1/100), y en el mismo aparecen consignadas las siguientes dependencias: Depósito aduanero, depósito fiscal, oficinas y almacén de timbre, comisos, almacén de representación provincial.

También figura en el expediente de gestión (pág. 591) un oficio del Subdirector General de Gestión e Intervención de Impuestos Especiales, de 27 de septiembre de 2007, al que se adjuntan los acuerdos de cambio de titularidad de depósitos fiscales de Tabacalera S.A., a favor de Compañía de Distribución Integral Logista S.A.

En diligencia de inspección extendida con fecha de 11 de septiembre de 2007 (pág. 406 y sgts. del expte. de gestión), los actuarios pusieron de manifiesto que: "En fecha posterior a la autorización del depósito la Cía. de Distribución Integral Logista S.A. realizó modificaciones en el recinto, consistentes en la instalación de una tienda y un almacén (denominado almacén de consumo) "de las que se solicita la comunicación al centro gestor y los planos correspondientes.

En la misma diligencia se expone el resultado de la "Revisión física de las instalaciones del depósito fiscal de Asturias", haciéndose constar: "El depósito fiscal (...) consta de las siguientes instalaciones: nave principal (...) con una capacidad total de 9.962,5 metros cúbicos, que permite almacenar la cantidad de 3.188 palets. En las instalaciones de la empresa en las que se encuentra ubicado el depósito fiscal se encuentran, a su vez, la tienda y el almacén de consumo (...) La tienda tiene una capacidad de 137,5 metros cúbicos (...) El almacén de consumo tiene una capacidad de 4.100 metros cúbicos (...) Tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran unidos y comunicados con el resto de instalaciones. La nave está rodeada por una zona descubierta para aparcamiento, a su vez rodeada por una valla que la separa de otras parcelas y de la vía pública con un único acceso a ella (...) El representante de la empresa a este punto manifiesta: (...) La tienda y el almacén de consumo son recintos distintos del depósito fiscal autorizado..." Y al final del acta se hace el siguiente resumen: Los hechos determinantes anteriormente expuestos vienen a demostrar que Logista autoliquidó el Impuesto Especial correspondiente de acuerdo a las fechas que figuraban en los albaranes de circulación del depósito fiscal y de la contabilidad de dicho depósito, determinando la base imponible y la cuota a ingresar según los tipos impositivos y precios máximos de venta al público vigentes en esas fechas, cuando en verdad esas

labores no se destinaron a la venta en la tienda de Oviedo, sino que fueron trasladadas al almacén de consumo de Oviedo o a los almacenes de consumo que Logista posee en otras ciudades, destinándose al suministro de los estancos, y en las fechas en que ello se produjo y en que, por tanto, se produjo la salida del depósito fiscal, estaban en vigor nuevos precios máximos de venta al público o nuevos tipos, superiores a los aplicados por la empresa, obteniendo con ello la empresa un beneficio adicional".

Así pues, los antecedentes incorporados al expediente de gestión ponen de manifiesto las modificaciones realizadas por el obligado tributario, consistentes en la instalación de una tienda y almacén de consumo (pág. 429 y 430, expte. de gestión; pág. 84, Expte. R. G. 2873/2008, Tribunal Económico-Administrativo Central; Anexo VI de la demanda), alterando la situación existente al autorizarse el depósito fiscal (pág. 793, expte.), y sin dar cumplimiento a las obligaciones que ello comportaba (art. 40.7, Reglamento de Impuestos Especiales , en relación con el art. 4 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150)). Lo que ya pusieron de manifiesto los actuarios en la posterior diligencia de 08 de octubre de 2007 (pág. 824 y s.s., expte. de gestión), en la que tras hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 11.2 del Reglamento de Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995 (RCL 1995, 2212 y 2594)), exponen el resultado de la prueba incorporada y sus consecuencias jurídicas, señalando que: "Analizada la documentación recibida de Logista y del Departamento de Aduanas e II EE, se comprueba: Que no existe coincidencia entre los planos de las instalaciones aportados en su día por la empresa y autorizados por la Administración, y las actuales instalaciones, referidas tanto al propio depósito como a la tienda y al almacén de consumo. Que las superficies que actualmente ocupan la tienda y el almacén de consumo aparecen claramente integradas en los planos aportados por la empresa correspondientes al depósito fiscal. Que el conjunto de dependencias que integran las instalaciones de la empresa en la localidad de Coruña-Llanera se encuentra vallado en su perímetro, existiendo un único acceso a la vía pública, estando limitada y controlada la entrada a las instalaciones por un servicio de seguridad. Es por lo anterior que esta Inspección considera que la tienda y el almacén de consumo no pueden ser considerados instalaciones independientes del depósito fiscal, ya que se ubican dentro del mismo, se encuentran claramente integrados y comunicados con el resto de dependencias, y comparten todos un único acceso a la vía pública. Asimismo, esta Inspección entiende que la ubicación dentro del depósito fiscal de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es la actual tienda y el almacén de consumo, no se encuentra autorizada, en aplicación del artículo 11, apartado 2, del Real Decreto 1165/1995 . Así pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 38/1992 , los movimientos de mercancía que se producen dentro del depósito fiscal, como es el caso de los traslados a tienda (consumo), declarados por Logista, no originan el devengo del impuesto, que solamente puede circular en régimen suspensivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15, apartado 5. El devengo del impuesto se produce en fechas posteriores, cuando la mercancía abandona las instalaciones del depósito fiscal".

3. A juicio del Tribunal de instancia, los medios de prueba ofrecidos por la parte demandante para enervar el resultado de la actuación de los órganos de gestión tributaria no tienen el alcance que aquella parte propugna. Pues en relación con la documental que esencialmente hace valer la misma, baste reproducir las apreciaciones realizadas en el fundamento jurídico cuarto de la resolución inmediatamente impugnada, conforme a la cual:

"... de la documentación aportada por el interesado se deduce que, en contra de lo manifestado por éste, tanto la tienda como el almacén de consumo se encuentran integrados en el depósito fiscal. En

efecto, en el plano del recinto, a escala 1:750, aportado por el interesado como anexo I, se puede medir y comprobar que la superficie total del mismo da una superficie aproximada de 18.133 m², coincidente con lo que manifiesta el interesado. Sin embargo, la zona que figura como Nave 1 y que el interesado identifica con el depósito fiscal, no llega a los 5.000 m², ahora bien, si se mide la zona que comprende el conjunto de la Nave 1, la Nave 2, oficinas, Timbre, Tienda, etc..., da una superficie aproximada de 9.300 m² que coincide con la superficie contemplada en la autorización del depósito fiscal del que estamos hablando. Es decir, dentro del depósito fiscal, se han construido la tienda y el almacén de consumo, sin que se le haya comunicado al Centro Gestor y por tanto hayan sido autorizados por éste, por lo que dichas zonas no han sido segregadas del depósito fiscal ni por tanto perdido su carácter, por lo que los movimientos internos objeto del expediente entre la Nave 1 y la tienda o el almacén de consumo, no suponen la salida del depósito fiscal y en consecuencia no producen el devengo del impuesto como pretende el interesado, resultando, por tanto, procedente la liquidación practicada".

Y tampoco la prueba pericial ha venido a desvirtuar los fundamentos de la regularización tributaria impugnada. Pues en el informe realizado al efecto ["Verificación y análisis de superficies Complejo de Logista en Llanera-Oviedo (Asturias)"] se describe la configuración de las dependencias instaladas en el recinto, tras visita realizada al recinto el 17 de febrero de 2009, a saber: "Depósito fiscal y aduanero. Usos y superficies", por un lado, y "Almacén de labores del tabaco con impuesto devengado", por otro. Pero dicha configuración y, por tanto, la del depósito fiscal que en la misma se indica, no se corresponde con la autorizada administrativamente. Por lo que las apreciaciones y conclusiones establecidas en el mencionado informe, referidas a los ejercicios tributarios objeto de regularización, y entre ellas la del numeral 7.3 ("La superficie destinada a uso fiscal y aduanero coincide sensiblemente con la amparada en la autorización de depósito aduanero emitida en fecha 30 de julio de 1998...") están desprovistas de la relevancia probatoria que la parte actora propugna.

4. En opinión de la recurrente, la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia en relación con la delimitación del depósito fiscal y, por tanto, en relación con el momento en que se produjo el devengo del Impuesto Especial respecto de las mercancías que, tras salir del depósito fiscal fueron trasladadas a la tienda y al almacén de consumo, o no existió o, en el caso de estimarse que existe una valoración tácita de la misma en sentido desfavorable a los intereses de esta parte, es arbitraria hasta el punto de hacerla irrazonable o ilógica.

A juicio de la recurrente, la Audiencia Nacional realiza una valoración arbitraria de la prueba dado que basa principalmente su fallo en el hecho de que, en contra de todas las pruebas aportadas por la parte recurrente a lo largo del procedimiento de instancia, la tienda y el almacén de consumo no fueron autorizados por la Administración en el centro regional a que se refiere la regularización revisada en la instancia y en el hecho de que, en consecuencia, dicha tienda y almacén de consumo no podían considerarse instalaciones independientes del depósito fiscal. Lo anterior es contrario a las pruebas aportadas y vulnera lo dispuesto en los artículos 4 y 7 de la Ley de Impuestos Especiales, los artículos 11.4 y 40 del Reglamento de IIEE y la Orden de 12 de julio de 1993.

En contra de lo erróneamente aducido por la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia, no es posible -según la recurrente- sostener que la tienda y el almacén de consumo formaban parte del depósito fiscal por cuanto que se trata de instalaciones que si bien se encuentran ubicadas en la misma parcela que el depósito fiscal, son absolutamente independientes de éste, se encuentran separadas del mismo y poseen un régimen y control distinto.

El "depósito fiscal" es una instalación con un régimen fiscal específico, a la que se le exige el cumplimiento de unos requisitos particulares en materia de contabilidad de existencias, de autorizaciones, de inscripción en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente y que puede coexistir con otras instalaciones ubicadas en la misma parcela o recinto que se dediquen a otras actividades, siempre y cuando sea independiente de ellas (por existir la adecuada separación física entre las mismas).

Y todos esos requisitos y elementos característicos, según la recurrente, se cumplen y verifican en el caso del depósito fiscal que aquí nos ocupa. Por tanto, concluir (como lo ha hecho la Audiencia Nacional en la sentencia (PROV 2011, 33369) ahora impugnada) que la tienda y el almacén de consumo forman parte del depósito fiscal y que el traslado de mercancías desde el depósito fiscal a dichas instalaciones no da lugar al devengo del Impuesto Especial, supone infringir lo dispuesto en los artículos 4 y 7 de la Ley de Impuestos Especiales así como en los artículos 11 y 40 del Reglamento.

5. En este motivo de casación lo que, en realidad, está postulando la recurrente es una revisión de la valoración probatoria hecha por el Tribunal de instancia, pareciendo olvidar que la valoración de la prueba es propia del juzgador "a quo" y no del tribunal de casación. Por tanto, hay que estar a los hechos tal como han sido apreciados por la Audiencia Nacional.

De otra parte, la valoración que de la prueba ha hecho el Tribunal de instancia no puede ser tildada de lógica o arbitraria si se tiene en cuenta la delimitación del concepto de depósito fiscal contenido en el artículo 4.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .

El artículo 4.7 de la citada Ley 38/1992 define el depósito fiscal como:

"El establecimiento o red de oleoductos o gaseoductos donde, en virtud de la autorización concedida, con cumplimiento de las Condiciones y requisitos que se establezcan pueden almacenarse, recibirse, expedirse y en su caso transformarse en régimen suspensivo productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación".

Hay que destacar que este precepto considera depósito fiscal el establecimiento que cumple "las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente". Por eso es preciso acudir al artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre depósitos fiscales, donde en su número dos dice:

"La autorización de un depósito fiscal quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos... los depósitos fiscales deberán ubicarse en instalaciones independientes de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que por razones de seguridad o control fiscal no sea compatible con la que determine la autorización del depósito... se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública..."

Destacamos aquí dos presupuestos reglamentarios, que tienen la cobertura del artículo 4.7 de la Ley: los depósitos deben ubicarse en instalaciones independientes; y se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública.

Con estos presupuestos, no puede decirse que en el presente caso la apreciación de la prueba haya sido ilógica o irracional, sino, por el contrario, plenamente ajustada a los presupuestos de hecho, ya que estas circunstancias no se cumplían en el supuesto de autos, lo que viene incluso a ser reconocido por la recurrente, dado que las tiendas y los almacenes de consumo se encontraban unidos y comunicados con el resto de las instalaciones y con los depósitos fiscales. Y decimos que viene a reconocerse porque la recurrente insiste en su motivo casacional en que el depósito no tiene comunicación con las tiendas y los

almacenes, pero nada dice respecto al acceso directo a la vía pública, que, si es único, supone falta de independencia según el propio Reglamento.

Por todo ello la prueba se apreció debidamente al concluirse que la tienda o el almacén no podían ser considerados instalaciones independientes del depósito fiscal. Debiéndose destacar que la recurrente, con la práctica de trasladar las labores de tabaco al almacén o tienda y considerar el traslado como salida del depósito fiscal, lo que hizo fue adelantar el devengo del impuesto. Con ello conseguía la aplicación de los tipos impositivos existentes antes de la aprobación de la norma que elevaba tales tipos. Luego repercutía a sus clientes e ingresaba la cuota correspondiente a los tipos incrementados, superiores a los que había autoliquidado. La regularización practicada por la Administración Tributaria es, por tanto, ajustada a Derecho y es absolutamente necesaria, para evitar un enriquecimiento injusto de Logista.

En este sentido se constata que en los días inmediatamente anteriores a las subidas del precio o de tipo, durante los años 2004 y 2005, se observaban movimientos anormales de productos respecto de sus movimientos habituales. Sin salir el producto fuera del recinto, en los días inmediatamente anteriores a las subidas citadas se vacía íntegramente y en poco tiempo el depósito fiscal, llenando el almacén de consumo y tienda, produciéndose salidas voluminosas de cigarrillos del depósito fiscal con destino a aquellos. Posteriormente se daba salida a los trasposos internos extraordinarios realizando reexpediciones a destinos a los que el propio depósito fiscal podría haber suministrado directamente. Incluso se envía a los almacenes de consumo de otros depósitos fiscales de la misma empresa, que normalmente se abastecen de su propio depósito fiscal.

Este comportamiento es totalmente contrario a la finalidad de la normativa reguladora de los depósitos fiscales. La existencia de tales depósitos pretende que el producto de que se trate, aunque se encuentra físicamente dentro del territorio aduanero común, no devengue impuestos especiales e IVA asimilado a la importación hasta el momento y lugar en que se despache efectivamente a consumo. Por ello lo normal es que la empresa titular del depósito lo mantenga en el mismo hasta la fecha más próxima a su expedición a consumo a través de los comerciantes minoristas. Sin embargo en este caso la empresa altera este comportamiento, pretendiendo revender los productos a terceros una vez hecha la subida de precio. De esta manera se apropia indebidamente, disfrazándolo de beneficios extraordinarios, de parte de los ingresos de la Hacienda Pública, que debían haber sido percibidos por ella como consecuencia de la subida impositiva aplicada conforme a la cadencia habitual del consumo.

QUINTO

1. En el apartado b) del tercer motivo de casación considera la recurrente que se han vulnerado por parte de la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia los principios de confianza legítima y buena fe, íntimamente ligados con la doctrina de los actos propios, que se encuentran expresamente recogidos en la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , cuyo artículo 3.1 , referente a los principios generales, establece que las Administraciones públicas "deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", y que en último caso constituyen una manifestación del principio constitucional de seguridad jurídica.

LOGISTA dice haber actuado en todo momento (y así lo ha aceptado la Administración durante más de 20 años) de manera correcta en relación con la delimitación y funcionamiento del depósito fiscal y el almacén de consumo y la tienda de LOGISTA en Coruña, así como en cuanto a la determinación del

momento del devengo del IIE. LOGISTA siempre ha confiado en que su modo de proceder era ajustado a Derecho y ha actuado de buena fe y con la convicción de que la Administración consideraba válida su conducta. Y al no tener en cuenta dichas circunstancias, la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia ha infringido dichos principios y los preceptos de nuestro ordenamiento jurídico en los que se consagran.

Si en su día la Administración consideraba, a pesar de que en el momento de conceder la autorización correspondiente a cada uno de los depósitos fiscales que nos ocupan había verificado el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la normativa vigente, que con posterioridad habían dejado de cumplirse o de concurrir dichos requisitos no debió proceder a dejar sin efecto, por la vía del procedimiento de inspección, los referidos acuerdos de autorización. Por el contrario debió, o bien haber iniciado el correspondiente procedimiento de gestión tributaria tendente a la revocación de la referida autorización por incumplimiento de los requisitos esenciales que permitieron su concesión, o bien debió haber iniciado un procedimiento de declaración de actos nulos de pleno derecho de los previstos en el artículo 217 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), que es el mecanismo habilitado por la normativa tributaria para expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos considerados por la Administración contrarios al mismo (en este sentido, vid. sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2004 (PROV 2004, 132393)). Y en el mismo sentido, si la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia compartía dicha apreciación de la Administración, no debió en ningún caso confirmarla sin más, sino que debió haber ordenado a la Administración que, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, procediera a revocar las autorizaciones en su día concedidas. Al no haberlo hecho así, la sentencia (PROV 2011, 33369) de instancia ha infringido tanto lo previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria como lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 30/1992 a los que nos venimos refiriendo.

2. No resulta fácil distinguir el principio de confianza legítima de otros principios como el de buena fe o el de seguridad jurídica.

Es más que evidente que entre esos tres conceptos hay una estrecha relación. La buena fe, concepto quizá más fácil de sentir que de definir, en cuanto principio jurídico tiene muy distintas manifestaciones. En lo que ahora importa, implica una exigencia de coherencia con la confianza que en los demás ha podido razonablemente originar la conducta anterior de la Administración. Como decía gráficamente la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990 (RJ 1990, 7285), lo que exige el pudor en las relaciones entre el poder público y los ciudadanos es que el comportamiento de aquel inspire confianza a los administrados.

En todo caso conviene recordar la doctrina jurisprudencial que declara que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial no puede prevalecer frente al que ha obtenido la fuerza que genera la sanción judicial, por lo que el cambio de criterio administrativo en su actuación carece de relevancia a efectos de justificar una violación del principio de igualdad cuando este cambio de criterio no es confirmado por resoluciones de los Tribunales, que son los competentes para realizar la interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria. Por eso, en este caso, en presencia de las circunstancias concurrentes, cabe concluir, respecto del invocado principio de la "confianza legítima", afirmando la carencia de base objetiva para la confianza, habida cuenta de la irracionalidad de los factores en que se sustentaba y, asimismo, la falta de legitimidad de los intereses para los que pretende obtener cobertura jurídica la recurrente LOGISTA.

El alcance del principio de confianza legítima ha sido perfilado en la sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5445) (cas. 2357/2007).

El artículo 3.1 párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en la redacción que le dio la Ley 4/1999, de 13 de enero (RCL 1999, 114 y 329) dispone que: "Igualmente (las Administraciones Públicas) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

Pero aceptando que ese principio, junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurran, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.

Así en sentencia de 15 de abril de 2002 (RJ 2002, 6496), (rec. casa. núm. 77/1997), y, en esa línea, expresamos que "el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo (RJ 1999, 3979), 13 (RJ 1999, 6544) y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 (RJ 2002, 448)). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".

Precisamente eso es lo que sucede en el presente caso, en el que el hecho de que no se haya practicado la regularización en ejercicios anteriores no puede ser obstáculo para que se proceda a regularizar los ejercicios 2004 y 2005, puesto que si no se hace así se produciría un enriquecimiento injusto en beneficio de la parte recurrente, en relación a la liquidación sobre el Impuesto sobre las Labores del Tabaco a un tipo inferior al que correspondería por beneficiarse de tipos inferiores a las reforma, repercutiendo, además a sus cliente el tipo vigente tras la subida.

En ese sentido hay que sostener que el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria de la entidad en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo por LOGISTA, con arreglo a la normativa que quedó expuesta, se proceda a su regularización a partir de entonces, puesto que en caso contrario se estaría produciendo un enriquecimiento injusto de la recurrente, que estaría autoliquidando el Impuesto sobre las Labores del Tabaco a un tipo inferior al que correspondería por beneficiarse de los

tipos anteriores a su reforma o incremento y repercutiendo a sus clientes al tipo vigente tras la subida.

Así pues, aun en los supuestos en que pueda apreciarse la existencia de un actuar previo de la Administración, respeto al funcionamiento del depósito fiscal de LOGISTA, ello no implica necesariamente una vinculación en el actuar posterior. En tanto el derecho de la Administración no prescriba, la Inspección puede regularizar una situación jurídica tributaria cuando lo estime oportuno, sin que se pueda ver vinculado por el hecho de no haber regularizado dicha situación con anterioridad, pese a conocer los hechos. No hay que olvidar que el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992 prevé la posibilidad de un cambio de criterio por parte de la Administración siempre que dicho cambio esté debidamente motivado.

Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte, ya que si bien es cierto que la Administración Tributaria conocía la existencia de la tienda, lo que desconocía era la finalidad que se le estaba dando a la misma. La normativa reguladora del mercado de tabacos establece que la finalidad de la tienda es establecer el aprovisionamiento físico en dicha tienda a los expendedores dentro de unos límites marcados, pero nunca la de constituir una vía puente para traspasar contablemente, en las fechas previas a la subidas de PVP o de tipos impositivos, cantidades de las marcas afectadas por la subida del depósito fiscal al almacén de consumo, devengando anticipadamente el impuesto con una tributación inferior por mercancía que permanece almacenada y que servirá posteriormente para atender los suministros habituales que en condiciones normales se realizan desde el depósito fiscal.

SEXTO

1. El apartado c) del tercer motivo de casación afecta a la regularización del IVA asimilado a la importación. La recurrente sostiene la improcedencia de la exigencia de las cuotas de IVA asimilado a la importación asociada a las salidas de labores del tabaco del depósito fiscal así como de intereses de mora asociados a las mismas.

A través del acto administrativo de liquidación tributaria originariamente impugnado, el órgano de gestión confirmó la propuesta formulada en Acta de disconformidad A02/71365141, al considerar la Inspección que la cuota derivada de la liquidación provisional practicada en el Acta A02/71363890 por el concepto de Impuesto sobre las Labores del Tabaco forma parte de la base imponible para el cálculo de las cuotas exigibles por IVA asimilado a la Importación, proponiendo una liquidación en tal concepto por importe de 610.455,07 Euros, donde 527.615,28 Euros corresponden a la cuota y 82.839,79 Euros a los intereses de demora. Para ello, rechazó las objeciones puestas por el obligado tributario, tanto respecto de la cuota diferencial como de los intereses de demora, precisando --en cuanto a la cuota-- que el mecanismo de deducibilidad del IVA asimilado no opera de forma automática (art. 98.2 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)), pues "está sujeto a unos determinados requisitos indispensables, sin que el interesado haya cumplido los referidos requisitos, ya que ni presentó las declaraciones-liquidaciones correspondientes de forma correcta, ni efectuó el pago del impuesto por las cantidades regularizadas en el acta objeto del presente acuerdo". Y señalando, en cuanto a los intereses de demora, que los mismos forman parte de la deuda tributaria (art. 58 , Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria; art. 69 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , Real Decreto 939/1986 (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058)).

El Tribunal Económico-Administrativo Central confirma lo resuelto por el órgano de gestión, al señalar que:

"En cuanto a la liquidación practicada en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la importación, consecuencia de la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (...) procedió a regularizar la situación tributaria del obligado tributario de conformidad con lo dispuesto en los artículos 19 , 24 , 77 , 83.dos.3º y 90 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y el artículo 73 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404) , (...) todo lo cual es ajeno a la posible deducción que el obligado tributario podría haber realizado si hubiera hecho la declaración correcta y se hubieran dado las circunstancias establecidas para realizar dicha deducción (...) En cuanto a la liquidación de intereses de demora (...) debe tenerse en cuenta que la misma no es sino una consecuencia obligada de lo dispuesto en los artículos 61 y 77.5 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria vigente hasta el 1 de julio de 2004 y el artículo 26.2 .b) de la Ley 58/03 , General Tributaria , vigente a partir de esa fecha, (...) pues (...) el derecho a la deducción no opera de una forma automática sino que, por el contrario, para que este derecho pueda ejercitarse es necesario, conforme al artículo 98.Dos en relación con el 97.Uno.2º, que se cumpla la condición imprescindible de que las declaraciones para liquidación e ingreso del Impuesto se hayan presentado en plazo, situación ésta que en el presente caso no se ha producido, ya que es la propia Administración, vía Inspección, la que procede a su regularización...".

2. Frente al parecer de la Administración Tributaria, la parte demandante planteó dos cuestiones: "Improcedencia de la exigencia de cuotas de IVA asimilado a la importación" e "Improcedencia de la exigencia de intereses de demora asociados a las cuotas de IVA asimilado a la importación, pues no ha existido perjuicio económico alguno para la Administración".

En aplicación de las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2008 (PROV 2009, 38173) (rec. 188/2008) y 26 de enero de 2009 (PROV 2009, 88017) (rec. 566/2006) y de este Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008 (RJ 2008, 2398) (casa. 5874/2002), la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida desestimó el motivo de impugnación examinado en el caso controvertido.

3. Sin embargo, esta Sala, en dos sentencias de fecha 10 de mayo de 2010, (casaciones 1454/2010 (RJ 2010, 3603) y 1432/2005 (RJ 2010, 4941)), declaró que en una liquidación tributaria por IVA asimilado a la importación, el derecho a deducir nace con el devengo del impuesto, sin que pueda requerirse el pago de la cuota con carácter previo.

La Sala, tras señalar que no cabe confundir el ejercicio del derecho a la deducción con su nacimiento, que se produce en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, analiza la evolución del artículo 98.2 de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) haciendo las siguientes consideraciones:

"Fundamento Segundo (...) La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que el derecho a la deducción nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (art. 98.1), salvo, precisamente, además de para los casos de sujetos pasivos invertidos, para las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes, en los que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (art. 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3564 y RCL 1995, 515) , 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 (RCL 2007, 2354

y RCL 2008, 701), 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, el derecho a la deducción surgía cuando se pagaban las cuotas correspondientes. 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, de modo que en los casos de inversión del sujeto pasivo y en los de operaciones intracomunitarias el sujeto pasivo podía deducir las cuotas del tributo desde que se devengaban, previsión extensible a las importaciones desde la derogación en 2007 del artículo 98.2. Así se deduce de las sentencias ya citadas de 25 de marzo de 2009 (RJ 2009, 3285) (FJ 5º) y 12 de noviembre (RJ 2010, 393) siguiente (FJ 4º).

(No obstante,... debemos precisar, como hemos hecho en la sentencia que con esta misma fecha pronunciamos en el recurso 1454/05, que 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 (art. 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva). La claridad de estas determinaciones, que no ofrecen la menor duda interpretativa, hace que, por el juego conjunto de los principios de efecto directo y primacía del Derecho comunitario, las previsiones del artículo 98.2 de la Ley 37/1992 deban ceder ante los designios del legislador de la Unión Europea. Se trata de determinaciones comunitarias que de manera incondicional y precisa reconocen a los sujetos pasivos del impuesto un derecho (el de la deducción) frente a la Hacienda Pública en términos que el legislador nacional no debía desconocer y que aquellos pueden invocar ante sus jueces nacionales, para que los tutelen, quienes se encuentran obligados a tomar en consideración y resolver el litigio aplicando la disposiciones de una directiva, no obstante la existencia de reglas nacionales que las contradigan o que impidan su aplicación. A este desenlace conduce un acervo jurisprudencial del Tribunal de Justicia de Unión Europea, que hoy constituye sustrato común de la cultura jurídica de sus Estados miembros, y que tiene, en lo que ahora interesa, como hitos relevantes las sentencias de 5 de febrero de 1963, Van Gend and Loos (26/62), 15 de julio de 1964, Costa/ENEL (6/64), 19 de enero de 1982, Becker (8/81), 9 de marzo de 1978, Simmenthal (196/77) y 22 de junio de 1989 (TJCE 1989, 148), Fratelli Costanzo (103/88). De este modo, cabe concluir que desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas y dejando a salvo los pertinentes periodos transitorios, el derecho a deducir las cuotas soportadas nacía en nuestro sistema jurídico con el devengo del tributo, cualquiera que fuese las determinaciones sobre el particular de nuestro ordenamiento interno)".

.../...

En las tres sentencias de esta Sala a las que nos venimos refiriendo exponemos que todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman

(268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988 (TJCE 1988, 31) , Comisión/Francia (50/87 , apartado 15), 15 de enero de 1998 (TJCE 1998, 1) , Ghent Coal Terminal (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47) , Gabalfria y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296) , Comisión/Italia (C- 78/00 , apartado 30). Este papel central del derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido ha llevado al Tribunal de Justicia a considerar improcedente la exigencia de requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercerlo. Dicho de otra forma, cuando al amparo del artículo 18.1.d) de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) los Estados miembros establezcan formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en casos de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. Es decir, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 27 de septiembre de 2007 (TJCE 2007, 243) , Collée (C-146/05, apartado 31) y Ecotrade (TJCE 2008, 105) , ya citada (apartados 62 y 63)].

En estas circunstancias... para que la cuota sea deducible basta con que haya nacido el derecho a la deducción".

En la misma línea se encuentran las sentencias de 24 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6757) , (casa. 7.207/2005), 7(sic) de septiembre de 2010 (RJ 2010, 7095) (casa. 1559/2007) y 28 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 4887) (casa. 549/2006), 26 de enero de 2011 (RJ 2011, 360) (casa. 1220/2006), 26 de enero de 2012 (RJ 2012, 3205) (casa. 300/2009) y 22 de noviembre de 2013 (RJ 2014, 455) (casa. 4175/2011), entre otras muchas.

Siendo todo así, y como la entidad pudo ejercitar el derecho a la deducción en el mismo momento en que procedía la liquidación de las cuotas, la improcedencia de la exigencia de las cuotas así como de la exigencia de intereses asociados a dichas cuotas era patente, al no existir perjuicio económico para la Administración.

Como dice la recurrente, en el caso concreto de LOGISTA, tanto en los periodos en los que el IVA soportado y el devengado se declaraban en modelos de declaración mensual diferentes (modelo 380 y modelo 332, hasta el 31 de marzo de 2005) como cuando se declaraban a través del mismo modelo (el 380), no se habría producido nunca un decalaje de días entre la fecha de ingreso y la deducción de las cuotas, puesto que en el primer caso, ambos modelos se presentaban siempre el mismo día y, en el segundo, es obvio que ambas operaciones son declaradas en el mismo momento del tiempo.

En consecuencia, Logista S.A. pudo ejercitar el derecho a la deducción en el mismo momento en el que procedía la liquidación de las cuotas, es decir, en el mismo momento en que la mercancía abandonó el depósito fiscal, razón por la cual resulta evidente no sólo que es improcedente la exigencia de cuotas de IV A asimilado a la importación sino que es igualmente improcedente la exigencia de intereses de demora asociados a dichas cuotas, puesto que no ha existido perjuicio económico alguno para la Administración. Por esta razón se considera que debe ser casada la sentencia (PROV 2011, 33369) impugnada en este punto de la regularización del IVA asimilado a la importación.

SEPTIMO

1. En su cuarto motivo de casación , con carácter adicional a los motivos casacionales expuestos anteriormente y a pesar de que el contenido de la sentencia (PROV 2011, 33369) ha sido estimatorio en

cuanto a la anulación de los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación de IIEE, la recurrente alega que tanto la Exposición de Motivos como el artículo 209 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, vigente al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, señalan que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación de que se trate. Por lo que, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación fue dictado el 17 de diciembre de 2007 y notificado el 21 de diciembre de ese mismo año, resulta que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador abarcaba desde esta última fecha hasta el día 21 de marzo de 2008. No obstante, como consta en el expediente puesto de manifiesto, en el presente caso el expediente sancionador se inició el día 26 de octubre de 2007 (junto con las Actas de Disconformidad) y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premisa.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non --al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria-- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia (PROV 2011, 33369) de la Audiencia Nacional que lo confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria , y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal , procediendo su casación.

2. En el quinto motivo de casación , LOGISTA alega que la sentencia (PROV 2011, 33369) de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso de casación vulnera los artículos 179 y 183 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo. La recurrente considera, en contra del criterio mantenido por la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida de la Audiencia Nacional, que en el acuerdo de imposición de la sanción existió una falta absoluta de motivación de la sanción al no haberse justificado la culpabilidad de la entidad sancionada.

3. Como bien puede verse, estos dos últimos motivos se refieren a la sanción impuesta a LOGISTA por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT y la sentencia (PROV 2011, 33369) ha anulado los acuerdos sancionadores derivados de la liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se comprende así que el Abogado del Estado se oponga a estos motivos si consideramos que la sanción ha sido anulada precisamente por la sentencia (PROV 2011, 33369) de la Audiencia Nacional objeto aquí de recurso y, según el artículo 448 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) , las partes solo pueden interponer recurso contra las resoluciones judiciales que les afecten desfavorablemente. Y es claro que una sentencia (PROV 2011, 33369) que anula la sanción no afecta desfavorablemente a la recurrente en este punto.

Las alegaciones contenidas en los motivos formulados solo podrían entenderse en el marco de las alegaciones de oposición al recurso interpuesto por el Sr. abogado del Estado contra la sentencia (PROV 2011, 33369) recurrida por la anulación de la sanción pero no tiene ningún sentido esgrimir las contra una sentencia (PROV 2011, 33369) que ha anulado y dejado sin efecto la resolución sancionadora impuesta.

OCTAVO

Al haberse estimado parcialmente el recurso de casación interpuesto por LOGISTA, no procede hacer pronunciamiento de imposición de costas en el mismo.

FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836) , esta Sala ha decidido

PRIMERO

Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Compañía de Distribución Integral Logista S.A. contra la sentencia (PROV 2011, 33369) dictada, con fecha 17 de mayo de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la audiencia Nacional , que se casa y anula en cuanto confirma la procedencia de la regularización por el IVA asimilado a la importación.

SEGUNDO

Ampliar la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en relación a la regularización practicada por el concepto de IVA asimilado a la importación.

TERCERO

Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.