

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064910

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 5347/2013

SUMARIO:

IVA. Deduciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Supuestos de inversión del sujeto pasivo: el principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.* En primer lugar, la regla de inversión del sujeto pasivo tiene por objeto esencialmente trasladar la carga material que supone ser considerado sujeto pasivo del Impuesto, operando en aquellos casos en los que, además de cumplirse determinadas condiciones, quienes realizan las operaciones no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto como regla general, o bien, por razones de lucha contra el fraude o con el fin de evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública. Así, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, el sujeto pasivo debe autorrepercutirse el impuesto. Dicho impuesto es simultáneamente IVA autorrepercutido e IVA soportado que puede deducirse por el adquirente cuando concurren los requisitos establecidos al efecto en la Ley. De esta forma el adquirente puede declarar el IVA correspondiente a la operación en la que se produce la inversión del sujeto pasivo como IVA devengado e IVA deducible en la misma declaración liquidación periódica. Ello implica que si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado no procede ingreso alguno efectivo como consecuencia de la autorrepercusión efectuada. Dicho esto, en el caso presente, en la regularización efectuada por la Inspección, no se admite la deducción en la liquidación practicada de la cuota del IVA soportada correspondiente a la operación en la que se produce la inversión del sujeto pasivo, a tenor de lo dispuesto en el art. 99.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), sin que se discuta por las partes que se produce la inversión del sujeto pasivo ni el momento de devengo de la operación. Dicha cuota no fue contabilizada, ni registrada en los libros registros previstos en la normativa del IVA, ni declarada en su autoliquidación por el destinatario de la operación -sujeto pasivo por inversión-, por lo que la Inspección entiende que se debe regularizar la cuota no liquidada sin que quepa su deducción en la liquidación que regulariza su situación tributaria. Pues bien, el Director del Departamento alega que el derecho a deducir, aun con incumplimiento de requisitos formales, debe reconocerse sólo cuando se aprecie que la conducta de la empresa en cuestión obedeció a errores razonables en la interpretación de la normativa. No obstante, no podemos acoger esta pretensión, puesto que con carácter general cuando nos encontremos ante casos como el que estudiamos, habitualmente cabrá considerar que la entidad actuó por error ya que si hubiese actuado conforme a derecho no habría tenido que ingresar tampoco ningún IVA por la operación (derecho a repercutir y deducir en el mismo momento y por el mismo importe). El Tribunal Central comparte lo alegado por el Director del Departamento en cuanto a que el derecho a deducir en casos de autorrepercusión no es absoluto matizando el derecho a deducir cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél que tienda a evitar ingresos fiscales, mediante la búsqueda de una ventaja fiscal improcedente o produzca un abuso del derecho. Dicho esto, en el presente caso lo cierto es que no se da ninguno de los supuestos que permiten limitar el derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales, pues no se puede apreciar que la conducta de la entidad incurra en fraude, ni en abuso de normas comunitarias, ni se realizó para obtener ventajas fiscales, ni tampoco se ha producido ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 93, 97, 98, 99 y 170.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por el **Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en la C/ Infanta Mercedes 37 de Madrid, interpuesto contra Resolución de 13 de diciembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que se estiman las reclamaciones 08/01072/2009 y 08/01073/2009, interpuestas por **M INTERNACIONAL S.L.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra: Acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT por el que se practica liquidación dimanante de acta de disconformidad A02 número ..., en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004, del que resulta una cantidad a ingresar de 594.152,54 euros; y Acuerdo de imposición de sanción derivado de las actuaciones anteriores, del que resulta una cantidad a ingresar de 48.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 20 de junio de 2008, se incoó a **M INTERNACIONAL SL**, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, Acta de Disconformidad, modelo A02, número ..., en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2004. Posteriormente, el 28 de noviembre de 2008 se dicta Acuerdo de liquidación.

La actividad del obligado tributario consiste en la exportación de toda clase de mercancías, y está clasificada en el epígrafe 618.1 del IAE.

Señala el Acuerdo que en fecha 9 de julio de 2004, la entidad adquirió unas marcas que fueron cedidas por la entidad **P**, sociedad anónima, con sede en Francia. En el contrato se estableció que **P**, titular de las marcas, cedía la propiedad y titularidad completa de las mismas a **M**, siendo el precio de la cesión de 3.000.000 de euros.

El obligado tributario manifiesta que no se emitió ninguna factura por la operación, quedando documentada únicamente por el contrato de cesión. Tampoco se registró la adquisición en el Libro Registro de Facturas Recibidas ni en el de Facturas Expedidas; no consignó en su autoliquidación el IVA devengado y soportado por la adquisición de la marca; y no emitió autofactura.

La Inspección considera que se trata de una prestación de servicios localizada en sede del destinatario, España, por lo que se produce la inversión del sujeto pasivo.

La Inspección regulariza el IVA repercutido por la operación, pero no admite la deducción del IVA soportado correspondiente a la misma, prestando la entidad su conformidad al primer ajuste y su disconformidad al segundo así como a la exigencia de intereses de demora.

La liquidación practicada arroja un resultado a ingresar de 594.152,54 euros, de los que 480.000 euros corresponden a cuota, y 114.152,54 euros a intereses de demora.

Segundo.

Por otra parte, y como consecuencia de la liquidación practicada, en fecha 28 de noviembre de 2008 se dictó acuerdo de imposición de sanción por importe de 48.000 euros.

En el mencionado acuerdo se consideró que se había producido la infracción tributaria tipificada en el artículo 170 de la Ley 37/1992, siendo la sanción prevista del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Tercero.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación y con el Acuerdo de imposición de sanción, la entidad presentó reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (reclamaciones 08/01072/2009 y 08/01073/2009), las cuales fueron resueltas de forma acumulada en fecha 13 de diciembre de 2012.

Considera el Tribunal que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, del Tribunal Supremo, y la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, en los supuestos de

inversión del sujeto pasivo, al igual que se incrementa el IVA repercutido por las operaciones en las que se produce, debe admitirse el derecho a deducir el IVA soportado por dichas operaciones en el mismo periodo en que se soporta aun no estando las operaciones registradas y contabilizadas, pues la simple falta de registro en los Libros del Impuesto no puede determinar la imposibilidad de deducción en dicho periodo del IVA soportado, sin que sean tampoco exigibles intereses de demora.

Se estima la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de liquidación, ordenando su anulación. En cuanto al Acuerdo de imposición de sanción, el TEAR considera que la conducta es sancionable igualmente, pues no se sanciona por la cantidad dejada de ingresar sino por no consignar la operación en su autoliquidación, pero estima en parte la reclamación por considerar procedente que se aplique a la sanción la reducción del 30% por conformidad.

Cuarto.

Frente a esta Resolución del TEAR de Cataluña, interpone recurso de alzada ordinario el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Alega el Director del Departamento que está de acuerdo con los criterios jurisprudenciales y doctrinales expuestos en la Resolución del TEAR en cuanto a que el principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado en los supuestos de inversión del sujeto pasivo si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sin embargo, este no es un principio absoluto, sino que ha de guardar equilibrio con el cumplimiento de obligaciones formales y contables establecidos por la normativa, pues las Sentencias citadas se basan en que la conducta de las empresas obedecieron a errores razonables en la interpretación de la normativa. Considera que es necesaria la contabilización del IVA soportado para su deducción en la liquidación administrativa, pues es un importante mecanismo de control que no puede obviarse, máxime cuando como en este caso no hay ningún error en la interpretación de la norma que justifique la falta de autorrepercusión y deducción, lo que se pone de manifiesto en que ni siquiera el TEAR ha anulado el Acuerdo de imposición de sanción. Y en cualquier caso, esta postura no supone un impedimento del derecho a deducir, sino que únicamente se retrasa el momento de su ejercicio hasta que se proceda a la contabilización de las cuotas.

Puesto de manifiesto el recurso de alzada ante **M**, alega:

- El Director del Departamento no puede pretender fundamentar la validez del acto administrativo impugnado en un motivo distinto del originario, como es que para permitir la deducción en el mismo periodo sea necesario que el obligado tributario haya incurrido en un error razonable en la interpretación de la norma.

- Considera inaplicables las Resoluciones del TEAC citadas por el Director del Departamento, por ser anteriores al cambio de criterio doctrinal y jurisprudencial sobre la materia, habiendo sido algunas incluso anuladas por los recursos posteriores interpuestos contra ellas. Hay numerosas Resoluciones y Sentencias posteriores en sentido contrario.

- Es incorrecta la interpretación que hace el Director del Departamento de la jurisprudencia comunitaria aplicable al caso.

- No concurre en su conducta mala fe ni fraude, ni hay riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

- Finalmente, alega que considera no ajustado a derecho el Acuerdo de imposición de sanción (aunque no haya recurrido la propia empresa la Resolución del TEAR, considera que el TEAC debe entrar a conocer de este asunto también), por concurrir en su conducta una interpretación razonable de la norma, lo que excluye la imposición de sanciones

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

El Tribunal debe advertir a la sociedad **M** que ella no impugnó la resolución del TEAR a que nos venimos refiriendo, de modo que su condición en esta alzada es la de recurrido, sin que pueda hacer otra cosa que alegar y oponerse a lo planteado por el órgano recurrente, ni la Sala otra cosa que resolver sólo sobre esto; por lo que por lo que respecta al Acuerdo de imposición de sanción, hay que estar a lo regularizado y pasar por los pronunciamientos del TEAR, ya que otra cosa supondría debatir sobre cuestiones no impugnadas e incurrir en una incongruencia por exceso, dándose la circunstancia, además, que sobre este acto no recurrido la resolución del TEAR habría adquirido firmeza.

El criterio expuesto es mantenido por este Tribunal en resolución de fecha 25 de septiembre de 2008 (RG 2520-07).

Por lo que respecta a la primera de sus alegaciones, entendemos que las realizadas por el Director del Departamento de Inspección no pretenden hacer una nueva motivación del acto impugnado, sino que éste expone los argumentos por los que considera que el TEAR ha llegado a una Resolución errónea por haber interpretado de forma incorrecta las Resoluciones y Sentencias en las que se basa.

Por ello se desestima también la primera de las alegaciones formuladas por la entidad interesada en este recurso de alzada.

Tercero.

Debe pues este Tribunal entrar a conocer del fondo del asunto y lo alegado por ambas partes sobre ello, esto es, la deducibilidad del IVA soportado en el caso que se examina y el momento en que es posible su deducción.

El TEAR de Cataluña considera aplicable la doctrina del TEAC y jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en el sentido de permitir la deducibilidad del IVA soportado en este tipo de operaciones (AIB y supuestos de inversión del sujeto pasivo) en las que el efecto de las operaciones debería ser neutro para el obligado tributario, quien tiene que autorrepercutirse el IVA de la operación, con derecho a deducir ese IVA en el mismo periodo de liquidación, y debe admitirse esta deducibilidad aun cuando se incumplan determinados requisitos formales (como pueden ser los requisitos contables y registrales). No obstante, a juicio del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, no cabe admitir esta deducibilidad en los supuestos en los que la conducta del contribuyente no obedezca a errores razonables en la interpretación de la normativa.

En relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas en los supuestos de autorrepercusión del impuesto (como es el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes e inversión del sujeto pasivo) debe traerse a colación la doctrina dictada por el TS en esta materia, regularizándose por el IVA devengado no declarado por el sujeto pasivo y permitiendo la deducción de la cuota no registrada ni contabilizada.

En sentencia de 25 de marzo de 2009 (recurso 4608/2006) manifiesta que en el supuesto de inversión del sujeto pasivo se obliga al empresario residente destinatario de la operación al ingreso en la Hacienda del IVA devengado por las operaciones realizadas en el territorio español por empresarios no residentes. El destinatario no pierde el derecho a deducir la cuota del IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorrepercutido), como si se tratara de cualquier operación realizada por el mismo, y con signo negativo el resultado de aplicar a esta cuota del IVA la deducción por el mismo importe como IVA soportado, por lo que la inversión del sujeto pasivo no origina cuota alguna a ingresar. Esto mismo resulta aplicable en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En la redacción original del artículo 98.2 de la Ley del IVA existía la regla especial de nacimiento del derecho a la deducción en función del ingreso efectivo de las cuotas correspondientes a las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias, los autoconsumos internos y los supuestos de inversión del sujeto pasivo en la persona del adquirente. A partir de la entrada en vigor de la Ley 42/1994 se modifica la redacción del artículo 98.2, distanciándose de la regulación anterior, por lo que la regla especial de nacimiento del derecho a deducir en función de la fecha de ingreso quedó limitada a las importaciones de bienes, si bien luego fue derogada también por la Ley 51/2007. Por tanto como consecuencia de la reforma de la Ley 42/1994 en el caso de inversión del sujeto pasivo, así como en el de adquisiciones intracomunitarias de bienes, nace el derecho a deducir en el momento del devengo, sin que exista

ya el retraso que imponía la redacción original del artículo 98.2 al hacer coincidir el nacimiento del derecho a deducir con el ingreso de las cuotas por el sujeto pasivo.

Respecto a la aplicación del artículo 99. Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 a los casos de inversión del sujeto pasivo y adquisiciones intracomunitarias, la sentencia del TS de 25 de marzo de 2009 (recurso 4608/2006) recoge:

“SEXTO: (...) La tesis que defiende el Abogado del Estado no puede ser compartida en este caso de inversión del sujeto pasivo y cuando la conducta seguida por la parte recurrida obedeció a un error razonable en la interpretación de la normativa.

Es cierto que el art. 99. cuatro de la Ley reguladora del IVA establece que "se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley".

También lo es que el apartado tercero, segundo párrafo, del mismo precepto exige, cuando hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, para la deducción en las liquidaciones que procedan, que las cuotas soportadas estén debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente.

Ahora bien, todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad.

No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras muchas, en las sentencias de 14 de febrero de 1984, Rompelman, 268/83; 21 de septiembre de 1988, Comisión/República Francesa, 50/87, 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94 y 30 de marzo de 2006, AS-C-184/04, Undenkanpungin Kaup.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las sentencias de 1 de Abril de 2004, 27 de septiembre de 2007 y 8 de mayo de 2008 en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 ha considerado improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir.

Siendo así las cosas, cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes -IVA devengado e IVA soportado deducible- que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación. (...)

SÉPTIMO .- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley, la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la Ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 %, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

En efecto, como sostiene la parte recurrida, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 % que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta.

Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90.”

Este mismo criterio se recoge de nuevo en la posterior sentencia del TS de 12 de noviembre de 2009 (Recurso nº 1398/2004), la de 10 de marzo de 2010 (Recurso nº 5939/2004), y la de 28 de enero de 2011 (Recurso nº 6287/2006) que, al tratar el supuesto inversión del sujeto pasivo, entiende que no se origina cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda Pública, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque ese retraso es el mismo que el retraso en la deducción al neutralizarse ambos mutuamente.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010 (RG 6532/08) en relación con adquisiciones intracomunitarias de bienes y en relación con operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo en la Resolución de 14 de febrero de 2012 (RG 4628/2009).

Más recientemente, de nuevo el TJUE ha vuelto a pronunciarse en este sentido en su Sentencia de 11 de diciembre de 2014, asunto C-590/13, en los siguientes términos:

“33. En el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, es preciso recordar, en primer lugar, que, con arreglo al régimen de autoliquidación instaurado en el artículo 21, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria.

34. En segundo lugar, cuando se aplica el régimen de autoliquidación, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer las formalidades relativas a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir.

35. Sin embargo, las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar tal derecho no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (sentencias Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, apartado 50, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 34 y jurisprudencia citada).

36. Además, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración Tributaria, el artículo 22 de la Sexta Directiva establece determinadas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto, como llevar una contabilidad y presentar una declaración. En virtud del apartado 8 de este artículo, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

37. No obstante, tales medidas no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26 y jurisprudencia citada, y Ecotrade, EU:C:2008:267, apartado 66 y jurisprudencia citada).

38. En tercer lugar, del apartado 63 de la sentencia Ecotrade (EU:C:2008:267) y de la jurisprudencia ulterior del Tribunal de Justicia (véanse, entre otras, las sentencias Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 35) resulta que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

39. La situación podría ser distinta si el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 71 y jurisprudencia citada).

40. En consecuencia, desde el momento en que la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA- requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal

derecho (véase, en este sentido, la sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada)

41. Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, C-338/98, EU:C:2001:596, apartado 71; Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, apartados 26 y 33; Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartado 44, y Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartados 43 y 44).

42. Los requisitos formales de dicho derecho regulan, en cambio, las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración. Estos requisitos se recogen en los artículos 18 y 22 de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, EU:C:2001:596, apartado 71; Collée, EU:C:2007:549, apartados 25 y 26; Ecotrade, EU:C:2008:267, apartados 60 a 65; Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, apartados 47 a 51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, EU:C:2012:107, apartados 41 y 48, y Tóth, EU:C:2012:549, apartado 33).

43. Por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, los requisitos materiales exigen, como se desprende del artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, que dichas adquisiciones hayan sido realizadas por un sujeto pasivo, que éste sea también el deudor del IVA correspondiente a dichas adquisiciones y que los bienes de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

44. De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, la Agenzia disponía de todos los datos necesarios para determinar que se cumplían dichos requisitos materiales.

45. En estas circunstancias, de todas las consideraciones anteriores resulta que no se puede denegar a Idexx el derecho a deducción -contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva- del IVA devengado, relativo a las adquisiciones intracomunitarias de que se trata en el litigio principal, por el motivo de que no cumplió las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas en la legislación nacional adoptada con arreglo a los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva. Tal derecho a deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible”.

La regla de inversión del sujeto pasivo tiene por objeto esencialmente trasladar la carga material que supone ser considerado sujeto pasivo del Impuesto, operando en aquellos casos en los que, además de cumplirse determinadas condiciones, quienes realizan las operaciones no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto como regla general, o bien, por razones de lucha contra el fraude o con el fin de evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública.

En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, el sujeto pasivo debe autorrepercutirse el impuesto. Dicho impuesto es simultáneamente IVA autorrepercutido e IVA soportado que puede deducirse por el adquirente cuando concurren los requisitos establecidos al efecto, previstos en el Título VIII de la Ley del IVA. De esta forma el adquirente puede declarar el IVA correspondiente a la operación en la que se produce la inversión del sujeto pasivo como IVA devengado e IVA deducible en la misma declaración liquidación periódica. Ello implica que si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado no procede ingreso alguno efectivo como consecuencia de la autorrepercusión efectuada.

En el caso presente, en la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos, no se admite la deducción en la liquidación practicada de la cuota del IVA soportada correspondiente a la operación en la que se produce la inversión del sujeto pasivo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, sin que se discuta por las partes que se produce la inversión del sujeto pasivo ni el momento de devengo de la operación.

En el presente caso dicha cuota no fue contabilizada, ni registrada en los libros registros previstos en la normativa del IVA, ni declarada en su autoliquidación por el destinatario de la operación (sujeto pasivo por inversión), por lo que la Inspección entiende que se debe regularizar la cuota no liquidada sin que quepa su deducción en la liquidación que regulariza su situación tributaria.

Llegados a este punto, es necesario distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir (artículo 98 Ley 37/92) y el ejercicio de tal derecho (artículos 92, 93 y 99 entre otros). En primer lugar, sólo se puede ejercitar el derecho a deducir en la declaración-liquidación relativa al periodo en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el periodo de cuatro años a partir del

nacimiento del derecho, es decir, a partir del devengo (artículo 99.3). En segundo lugar, sólo se puede ejercitar el derecho a la deducción si se está en posesión del documento justificativo del mismo conforme a lo determinado en el artículo 97 de la Ley. Por otro lado, cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo indicado de cuatro años desde su devengo.

Como hemos dicho, numerosa es la Jurisprudencia de la Unión Europea relativa al derecho a la deducción del IVA soportado en los casos de inversión del sujeto pasivo o autoliquidación del impuesto, toda ella dirigida con carácter general a tratar de alcanzar el objetivo de neutralidad en el ámbito del impuesto, en el caso de que las operaciones además se realicen dentro del marco de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El Director del Departamento alega que este derecho a deducir aun con incumplimiento de requisitos formales que defienden doctrina y jurisprudencia debe reconocerse sólo cuando se aprecie que la conducta de la empresa en cuestión obedeció a errores razonables en la interpretación de la normativa. No obstante, no podemos acoger esta pretensión, puesto que con carácter general cuando nos encontremos ante casos como el que estudiamos, habitualmente cabrá considerar que la entidad actuó por error ya que si hubiese actuado conforme a derecho no habría tenido que ingresar tampoco ningún IVA por la operación (derecho a repercutir y deducir en el mismo momento y por el mismo importe); si no puede considerarse que haya sido un error de la empresa sino que lo ha hecho de forma intencionada, nos encontraremos ya ante lo que la doctrina y jurisprudencia puede considerar como participar en la operación con fines de defraudación, y en estos casos sí se admite la posibilidad de negar el derecho a deducir cuando hay incumplimiento de requisitos formales.

Este Tribunal comparte lo alegado por el Director del Departamento en cuanto a que este derecho a deducir en casos de autorrepercusión no es absoluto, y ya en resoluciones anteriores a esta ha matizado este derecho a deducir considerando que estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél que tienda a evitar ingresos fiscales, mediante la búsqueda de una ventaja fiscal impropia o produzca un abuso del derecho.

Así, en la Sentencia del TJUE de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07, Ecotrade), al analizar la conducta del sujeto pasivo, presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

“70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurra en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación”.

Analizados los fundamentos que efectúa el TJUE pueden extraerse las consideraciones que exponemos a continuación.

Comienza por establecer un principio general derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Da un paso más el TJUE al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude, señalando incluso que no es exigible siquiera que el obligado tributario actúe de buena fe, ya que la buena fe sólo es pertinente en la medida en que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el Tribunal que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el supuesto que analizamos de inversión del sujeto pasivo, la Inspección ha considerado que la conducta de la entidad era constitutiva de infracción tributaria, siendo la sanción confirmada por el TEAR. Sin entrar a conocer si la conducta de la entidad era sancionable o no (pues frente a la Resolución del TEAR no recurrió **M**, y sobre lo no recurrido se producen los efectos de la cosa juzgada administrativa, como señala el Tribunal Constitucional, ya que la entidad interviene en este recurso únicamente en calidad de recurrido), debemos destacar que a la entidad se le sancionada por la infracción recogida en el artículo 170.Dos.4.º de la LIVA, "la no consignación en la autoliquidación a presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 o del artículo 85 de esta ley", sancionándose de esta manera un incumplimiento de requisitos formales. Al margen de si concurren o no los requisitos necesarios para sancionar (recordemos que la entidad no impugnó la Resolución del TEAR en cuanto a la sanción), lo cierto es que el tipo infractor, que puede realizarse mediando simple negligencia, no implica sin más la realización de algunas de las conductas por las que el TJCE limita el derecho a deducir en los casos de autorrepercusión, y si la Inspección entiende que se produce alguno de ellos deberá acreditarlo y motivarlo adecuadamente.

Por tanto, en el presente caso lo cierto es que no se da ninguno de los supuestos en los que el TJUE permite limitar el derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales, pues no se puede apreciar que la conducta de la entidad incurra en fraude, ni en abuso de normas comunitarias, ni se realizó para obtener ventajas fiscales, ni tampoco se ha producido ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

De la actuación inspectora únicamente se deriva que la entidad firmó un contrato que supone que se produzca el hecho imponible de prestación de servicios con inversión del sujeto pasivo, sin que acredite que ello haya supuesto ningún perjuicio para la Hacienda Pública (ni francesa ni española). La conducta de la entidad omitiendo la necesaria autorrepercusión que debe producirse en estos supuestos puede haber obedecido a un error, o tal vez incluso a una negligencia sancionable, pero no cabe entender que se trate de una conducta que constituya un abuso, fraude, o actuación de mala fe de la entidad, sin que tampoco se produzca ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales (y si lo hay, la Inspección no lo manifiesta siquiera).

La Administración ha tenido conocimiento de la operación a pesar de la falta de cumplimiento de los requisitos formales en lo referente al IVA, pues ya en la Comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se limita el alcance de las mismas a la comprobación del contrato firmado con **P**, de lo que deriva claramente que **M** en ningún momento ha ocultado la operación ni ha evitado la autorrepercusión para obtener alguna ventaja fiscal. De esta forma, se cumplen los requisitos materiales para la deducción, y no puede limitarse el derecho a deducir por incumplimiento de los requisitos formales por no apreciarse en la conducta de la entidad mala fe o fraude de ningún tipo.

Por tanto, debe concluirse conforme a la doctrina de este TEAC, la jurisprudencia del TS y del TJUE, que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible.

Debemos por tanto confirmar la Resolución del TEAR recurrida.

En virtud de lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

desestimarlo confirmando la resolución del TEAR impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.