

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074235

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 18 de julio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1373/2019

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales para la deducción. Principio de la íntegra regularización. La cuestión que plantea este recurso de casación consiste en determinar si el principio de íntegra o completa regularización comprende el derecho a la deducción del IVA soportado en el supuesto de cuotas liquidadas deducibles por entregas realizadas realmente por el obligado tributario, pero declaradas por otra persona en virtud de simulación, sin ningún documento justificativo, cuando la determinación de la base imponible se llevó a cabo por estimación directa, partiendo de los datos declarados y obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras. [Vid. STSJ de Cataluña de 8 de noviembre, recurso n.º 146/2016 (NFJ074237) contra la que se interpone el recurso de casación que se admite mediante este auto].

PRECEPTOS:

RD 37/1992 (Ley IVA); arts. 97 y 99.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Doña MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 18/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1373/2019

Materia: IVA

Submateria: Deducciones y devoluciones

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 1373/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Díez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 18 de julio de 2019.

HECHOS

Primero.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente le es reconocida, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de noviembre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estima el recurso nº 146/2016, en materia del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringida las siguientes normas, que reputa que forman parte del derecho estatal: los artículos 97 y 99.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) ["LIVA"].

3. Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia de instancia, pues la Sala a quo reconoce unas cuotas deducibles estimadas, sin tener en cuenta que no existe documentación alguna que confirme que la entidad soportó cuotas que ahora no puede deducir, habiendo mediado además un comportamiento fraudulento. Añade que, como no existen documentos acreditativos de cuotas soportadas efectivamente, la afirmación de la sentencia de que por parte de la Inspección se considere el IVA soportado deducible que corresponda a las ventas que, apreciadas por la Inspección, determinaron el incremento de base imponible, habrá que entenderla en el sentido de que la Inspección ha de estimar las cuotas que hubieran correspondido a los teóricos aprovisionamientos necesarios para realizar las entregas que originan las cuotas devengadas regularizadas, lo que infringe los preceptos invocados.

De igual modo, mantiene que no resulta de aplicación al caso la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (casación 112/2017; ES:TS:2018:703) citada por la que se pretende recurrir en casación, pues no se cuestiona cuál haya de ser la base imponible, ya que su determinación se ha efectuado por estimación directa, confirmando la propia Sala a quo la existencia de simulación negocial a fin de ocultar operaciones imputables a la mercantil actora y que incrementarían su base imponible, trasladándolas fraudulentamente a un tercero, que se aprovechaba de su condición de persona física y de la aplicación de un régimen fiscal ficticio provechoso.

4. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por las siguientes razones:

4.1. La sentencia de instancia fija una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo, directamente contradictoria con la que han establecido otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) -"LJCA"-]. Invoca al efecto la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de mayo de 2018 (recurso 533/2017; ECLI; ES:AN:2018:1993), señalando que aplica la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] a un supuesto de simulación. Aun cuando no se trata del mismo supuesto, ya que la Audiencia Nacional se pronuncia sobre la propia simulación en los servicios facturados que originan el derecho a deducir, la contradicción doctrinal concurre en cuanto a la aplicación de la doctrina del TJUE como límite al reconocimiento del derecho a deducir y, en definitiva, como límite a la aplicación de la regla de regularización completa.

4.2. Se da la circunstancia contemplada en la letra f) del artículo 88.2 LJCA . La doctrina del TJUE es clara en cuanto a la imposibilidad de invocar el principio de neutralidad por el partícipe en un fraude del IVA. En concreto, quien mediante fraude impide el buen funcionamiento del mecanismo del IVA, no puede invocar en su favor los principios rectores de dicho sistema, particularmente, el derecho a la deducción. En este sentido, hace referencia a las Sentencias del TJUE de 28 julio 2016, Giuseppe Astone (Asunto C-332/15; EU:C:2016:614); 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (Asunto C-576/15 ; EU:C:2016:740); y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult , (Asunto C-101/106; EU:C:2017:775).

4.3. Concurre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA , dado que en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia en relación con el concreto supuesto de hecho que se examina, no siendo aplicable al caso la citada Sentencia de 26 de febrero de 2018 ; y sin que se haya tratado la cuestión en las distintas sentencias en las que el Tribunal Supremo ha abordado la regla de la regularización completa.

5. Considera que resulta conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión "[...] por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con objeto de garantizar la seguridad jurídica, teniendo en cuenta la litigiosidad que genera la aplicación de la regla de la regularización completa y los límites que a la misma pueden derivar del derecho comunitario".

A ello añade que, por auto de esta Sección Primera de 4 de junio de 2018 (ES:TS:2018:5966 A), se ha admitido el RCA 1816/2018, señalando que la cuestión sobre la que dicho auto predica la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia guarda indudable similitud con la presente.

Segundo.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de enero de 2019 , habiendo comparecido ambas partes, la Administración General del Estado -recurrente-, y ALSI 2000, S.L. -recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas o que debieron ser observadas por la sentencia de instancia, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia discutida: (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) interpreta y aplica el Derecho de la Unión europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [artículo 88.2.f) LJCA]; al tiempo de (iii) aplicar unas normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. Con lo que se justifica suficientemente, desde una perspectiva formal, la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

1. El artículo 97 LIVA , relativo a los requisitos formales de la deducción, dispone que:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.

3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4.º La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quince de esta Ley, siempre que dicha

entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley .

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley , sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios".

De igual modo, el artículo 99, referido al ejercicio del derecho a la deducción, establece que:

"Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal , la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente 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 solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos".

2. La sentencia de instancia [FD 4º] señala que:

"En lo que respecta a la pretensión de regularización completa, que la recurrente sustenta en el hecho de que habiendo sido imputado el IVA correspondiente a las ventas de Dª [...], sin embargo, la Inspección no admite la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones correlativas, el acuerdo de liquidación argumenta que no

se aportaron facturas justificativas ni contabilidad, lo que impide la deducción conforme a los arts 97 y 99.3 de la Ley del IVA 37/1992. Por su parte el TEAR, con cita del art. 81 de la ley del Impuesto y de diversas resoluciones del TEAC, pone de manifiesto que la determinación de la base imponible se llevó a efecto por estimación directa, partiendo de los datos declarados y de los obtenidos en el curso de las actuaciones, y que las cuotas "estimadas" cuya deducción se pretende no son cuotas soportadas irregulares ni se trata de gastos que fueran tenidos en cuenta para determinar la base imponible comprobada, por lo que no procede su deducción".

Por lo que, con cita en la mencionada Sentencia de 26 de febrero de 2018 , declara que por parte de la Inspección se considere el IVA soportado deducible que corresponda a las ventas que, apreciadas por la Inspección, determinaron el incremento de base imponible.

3. La Administración recurrente sostiene, en síntesis, que no resulta de aplicación al caso la Sentencia referida, ya que el supuesto de hecho es diferente, toda vez que no se cuestiona cuál ha de ser la base imponible, ya que su determinación se ha efectuado por estimación directa a partir de las declaraciones de un tercero y, en el presente caso, en un supuesto de simulación en el ejercicio de la actividad, se esté reconociendo el derecho a deducir unas cuotas soportadas estimadas sin ninguna base documental.

Tercero.

1. A la vista de cuanto antecede, la cuestión que plantea este recurso de casación consiste en determinar si el principio de íntegra o completa regularización comprende el derecho a la deducción del IVA soportado en el supuesto de cuotas liquidadas deducibles por entregas realizadas realmente por el obligado tributario, pero declaradas por otra persona en virtud de simulación, sin ningún documento justificativo, cuando la determinación de la base imponible se llevó a cabo por estimación directa, partiendo de los datos declarados y obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio, por lo que concurre la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA .

3. Por otra parte, conviene tener presente que esta Sección ya ha tenido ocasión de admitir otros recursos que plantean cuestiones sustancialmente semejantes a las del recurso que ahora conocemos. Es el caso del reiterado auto de 4 de junio de 2018 , donde se suscita la cuestión consistente en determinar si en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas, el principio de neutralidad recogido en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1) obliga a realizar una regularización íntegra, incluyendo no solamente el impuesto devengado o repercutido por las ventas, sino también el impuesto soportado en las compras realizadas por el obligado tributario.

Y, así mismo, del auto de 9 de julio de 2018 (RCA 3212/2018; ES:TS:2018:7670A) en el que, haciendo alusión a los autos de 23 de noviembre de 2017 (RCA/4153/2017; ECLI:ES:TS:2017:13012A) y 31 de enero de 2018 (RCA/ 4809/2017; ECLI:ES:TS :2018:1392 A), se cuestiona si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

4. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las restantes alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del razonamiento jurídico precedente.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 97 y 99.Tres LIVA .

Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación 1373/2019, preparado por abogado del Estado, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2018 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 146/2016 .

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si el principio de íntegra o completa regularización comprende el derecho a la deducción del IVA soportado en el supuesto de cuotas liquidadas deducibles por entregas realizadas realmente por el obligado tributario, pero declaradas por otra persona en virtud de simulación, sin ningún documento justificativo, cuando la determinación de la base imponible se llevó a cabo por estimación directa, partiendo de los datos declarados y obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: artículos 97 y 99.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones, para su tramitación y decisión, a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde
Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy
Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.