

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083752

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 284/2021, de 31 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 731/2020

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimiento de comprobación limitada. En General. Falta de motivación. IVA. Deducciones. En general. Incumbe a la Agencia Tributaria aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación de la deducción del IVA soportado por la recurrente, ya que la cuestión litigiosa no versa sobre el reconocimiento de un beneficio fiscal, ya que, si así fuera, incumbiría a quien lo alegara la carga de acreditar las circunstancias constitutivas de su derecho. Por otra parte, la carga de la prueba exigible al obligado tributario tiene que ponderarse con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una prueba de imposible realización. Pero es más, a juicio de la Sala, no cabe ir modificando los motivos de una regularización tributaria en función de las alegaciones del obligado tributario, pues ello supone incurrir en incongruencia, en vulneración de los propios actos y en una reprochable indefensión para el contribuyente. Ninguna de las razones dadas por la oficina de gestión o por el TEARCV para denegar las deducciones soporta una revisión de motivación, pues estamos ante un rechazo por motivos genéricos, sin concretar las causas de la denegación, sin analizar las facturas y denegarlas de forma individualizada y con una mínima explicación de la causa, sin aportar indicios serios de su improcedencia. Simplemente, se niegan las deducciones, sin más. Por último, es incierto que la sociedad recurrente no haya aportado justificación de las facturas ni probado su pertinencia, pues tanto en el expediente como en el proceso constan las facturas deducidas, en las que se indican los servicios prestados a la actora, sin que la Administración haya proporcionado razón concreta alguna para que esas facturas no sean deducibles, máxime si se observa que se trata de servicios fiscales y jurídicos prestados a la actora, por motivos que, aparentemente, guardan directa relación con su actividad de arrendamiento de inmuebles industriales.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92 y 97.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 18.1.

RD 2402/1985 (Deber de expedir y entregar factura), art. 8.º.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

PONENTE:*Don Luis Manglano Sada.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000731/2020

N.I.G.: 46250-33-3-2020-0001366

SENTENCIA N° 284/2021

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados/a:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D^a.BELÉN CASTELLÓ CHECA.

En la Ciudad de València, a 31 de marzo de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 731/20, interpuesto por APARTAMENTOS BORRIANA, S.L., representada por la Procuradora D^a. Teresa M^a. Fuertes Herreras y asistida por la Letrada D^a. Marta Guimerá Zaera, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogada del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 31 de marzo de dos mil veintiuno, teniendo así lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación. Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por APARTAMENTOS BORRIANA, S.L., contra la resolución de 19-2-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación 12/1362/18, formulada contra la desestimación del recurso de reposición planteado frente a la liquidación de la Oficina de Gestión Tributaria de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de IVA de los cuatro trimestres de 2016, por un importe de 2.965,03 euros.

Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que la oficina de gestión de la AEAT inició procedimiento de comprobación limitada y práctico liquidación provisional por importe de 2.965,03 euros, por el concepto IVA del 1T, 2T, 3T y 4T de 2016, rechazando la deducción del IVA soportado en ese ejercicio, por razones que fueron evolucionando a partir de la liquidación (por falta de actividad e ingresos en 2016), para después, al resolver el recurso de reposición, argumentar que el rechazo era por causa de no ser facturas derivadas de la actividad sino por la gestión del patrimonio y, finalmente, el TEARCV invoca como motivo de la desestimación el no acreditarse la afectación del IVA soportado a la actividad.

Recurrido dicho acto liquidatorio en reposición y ante el TEARCV, ambos remedios revisorios fueron desestimados.

La demanda solicita la anulación de los actos impugnados por considerar que la resolución del TEARCV no fue motivada ni razonó las concretas causas del rechazo a la deducción del IVA soportado: por el sucesivo cambio de las causas de la regularización, que supuso una reformatio in peius y una vulneración de la doctrina de los actos propios, congruencia y confianza legítima; por resultar improcedente denegar la deducción por la mera ausencia de ingresos en 2016; y por resultar pertinente la deducción del IVA soportado en 2016, pues todas las facturas han sido aportadas y está justificada su relación con la actividad de arrendamiento de locales industriales.

La Abogada del Estado se opone a la demanda y solicita su desestimación, pues así se exige por la normativa aplicable y por el incumplimiento de los requisitos para ello, sin que la actora haya probado la pertinencia de las deducciones ni ha justificado su afectación a la actividad de arrendamiento, señalando que la resolución del TEARCV está suficientemente motivadas y no se ha empeorado la situación de la recurrente.

Tercero.

Procederá comenzar por examinar la cuestión de si se cumplieron los requisitos formales y materiales para poder deducir la demandante el IVA soportado en las facturas controvertidas, cosa que niega la Administración tributaria, por diversas causas que deberán ser analizadas.

Para examinar la cuestión planteada, deberá partirse del marco normativo aplicable, comenzando por el art. 92 de la LIVA, referido a las cuotas tributarias deducibles, que establece:

" Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecha por las siguientes operaciones:

1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado Uno de esta Ley".

Esta norma tributaria implica que el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado se produce, como en el presente caso, como consecuencia de entregas de bienes o prestación de servicios por otro sujeto pasivo y siempre que tales bienes se destinen a las operaciones comprendidas en el artículo 94 de la propia Ley, que detalla las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

La factura es, pues, el medio ordinario para acreditar los gastos soportados por el sujeto pasivo y que éste pretenda deducirse en las autoliquidaciones. En tal sentido, el art. 106.3 LGT prevé que:

" Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse de forma prioritaria mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria".

Así pues, el sujeto pasivo, al momento de su autoliquidación, no precisa apuntalar su declaración con otros documentos justificativos distintos a la factura, al margen de que los gastos deban estar convenientemente contabilizados.

El art. 97 de la LIVA, conforme con el artículo 18.1 de la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo, regula las exigencias formales acreditativas del derecho a la deducción:

"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:

1º. 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.

2º. La factura original expedida por quien realice una entrega que dé 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 6.0 del apartado uno del artículo 164 de esta ley.

(...) Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificaran el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos...".

De ello se desprende que la acreditación del IVA soportado parte del deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales, pues en el IVA la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia, posibilitando el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa formalmente la repercusión del tributo y, su tenencia, cuando cumple los requisitos reglamentariamente establecidos, permite que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Se da, pues, una exigencia legal de la factura, como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, es un requisito de deducibilidad establecido por la ley nacional y por la normativa comunitaria, con unos requisitos determinados, de manera que podrán ejercer el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, entendiéndose por tal, entre otros, y así lo dice el mismo precepto, la factura original expedida por quien realice la entrega.

El art. 8.1 del RD 2402/1985 de 18 diciembre, dispone que para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación.

A los efectos previstos en este Real Decreto se entiende por factura completa la que reúna todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado primero del art. 3. Los destinatarios de las operaciones tendrán derecho a exigir de los empresarios o profesionales la expedición y entrega de la correspondiente factura completa en los casos en que ésta deba emitirse con arreglo a derecho.

Pero también debe decirse que la factura no es el único y exclusivo medio documental demostrativo de la existencia de una operación sujeta a IVA, pues caben otras formas de acreditarlo.

Pues bien, el material probatorio a examinar en este contexto normativo es el obrante en el expediente administrativo, además de la prueba documental aportada al proceso junto con la demanda, de la que se desprende la causa de los servicios prestados por quienes emitieron las facturas, en particular se trata de servicios de asesoramiento fiscal y jurídico, de trámites ante el Registro Mercantil y de la Propiedad, y gastos notariales, todo ello referido a los inmuebles industriales propiedad de la recurrente.

Cuarto.

Además de los requisitos formales apuntados, para que el IVA soportado de una factura emitida por quien ha realizado una obra o prestado un servicio se considere deducible a los efectos que nos ocupan, se precisa que resulte "necesario" para la actividad empresarial y que tenga una "vinculación o afectación" a dicha actividad, en este caso, de arrendamiento de inmuebles industriales.

Conviene también mencionar el art. 106 de la LGT, relativo a las "normas sobre medios y valoración de la prueba", cuyo apartado núm. 4 -en la redacción introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre- prevé que "los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones".

La Administración demandada ha venido negando a la actora la deducción del IVA soportado en 2016 por una sucesión cambiante de razones pero, desde un principio, debemos resaltar que la cuestión litigiosa no versa sobre el reconocimiento de un beneficio fiscal. Si así hubiera sido, incumbiría a quien lo alegara la carga de acreditar las circunstancias constitutivas de su derecho. Sin embargo, el presente recurso versa sobre otros datos con relevancia fiscal proporcionados por la persona interesada a fin de cuantificar su deuda tributaria. Los cuales no admiten ser descartados con una mera negativa de la Administración o mediando un criterio inconsistente.

En efecto, aunque la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no esté obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, tampoco -como razonan con carácter general para las declaraciones tributarias las SSTs de 18-6-2009 o 7-10-2010-, la Administración no "

puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones".

Para estos fines se inició una comprobación limitada por la oficina de gestión, con el objeto comprobar los datos consignados en las autoliquidaciones de los cuatro trimestres de 2016 del IVA, por lo que resulta inadmisibles que las deducciones practicadas puedan rechazarse sin más, oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas sin una justificación de respaldo. Antes bien, a la Agencia Tributaria incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales, en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia y también porque la deducción del IVA se configura legalmente como un derecho subjetivo cuyos hechos constitutivos han de ser probados por quien los alega, además de ser imperativo el respeto al principio de neutralidad de ese impuesto.

Asimismo, la carga de la prueba exigible al obligado tributario tiene que ponderarse con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una prueba de imposible realización.

Quinto.

Sobre las anteriores premisas legales y doctrinales de carácter general debemos resolver el presente litigio.

Pues bien, consta acreditado en el expediente administrativo un sucesivo cambio de las causas denegatorias de las deducciones del IVA en 2016, pues la oficina gestora argumentó en la liquidación falta de actividad e ingresos en 2016, para después, al resolver el recurso de reposición, razonar que el rechazo era por causa de no ser facturas derivadas de la actividad sino por la gestión de su patrimonio y, finalmente, el TEARCV invoca como motivo de la desestimación el no acreditarse la afectación del IVA soportado a la actividad.

Tal sucesión de causas denegatorias de la deducción del IVA son improcedentes en forma y fondo, por las siguientes razones:

a) No cabe ir modificando los motivos de una regularización tributaria en función de las alegaciones del obligado tributario, pues ello supone incurrir en incongruencia, en vulneración de los propios actos y en una reprochable indefensión para el contribuyente.

b) Ninguna de las razones dadas por la oficina de gestión o por el TEARCV para denegar las deducciones soporta una revisión de motivación, pues estamos ante un rechazo por motivos genéricos, sin concretar las causas de la denegación, sin analizar las facturas y denegarlas de forma individualizada y con una mínima explicación de la causa, sin aportar indicios serios de su improcedencia. Simplemente, se niegan las deducciones, sin más.

c) Es incierto que la sociedad recurrente no haya aportado justificación de las facturas ni probado su pertinencia, pues tanto en el expediente como en el proceso constan las facturas deducidas, en las que se indican los servicios prestados a la actora, sin que la Administración haya proporcionado razón concreta alguna para que esas facturas no sean deducibles, máxime si se observa que se trata de servicios fiscales y jurídicos prestados a la actora, por motivos que, aparentemente, guardan directa relación con su actividad de arrendamiento de inmuebles industriales.

Por consiguiente, no atisbamos a conocer las causas de la denegación de las deducciones del IVA, debiendo por ello rechazar una actuación administrativa carente de la suficiente motivación, debiendo primar los datos con relevancia fiscal proporcionados por la actora, que no cabe descartarse con una mera negativa de la Administración o mediando un criterio inconsistente.

Procede, pues, estimar la demanda.

Sexto.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, se imponen las costas a la Administración sin que su importe puede exceder de 1.500 € por honorarios de Letrado y 334,38 € por derechos de Procurador.

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por APARTAMENTOS BORRIANA, S.L., contra la resolución de 19-2-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación 12/1362/18, formulada contra la desestimación del recurso de reposición planteado frente a la liquidación de la Oficina de Gestión Tributaria de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y anulamos los actos impugnados, con expresa imposición de las costas procesales a la parte demandada.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta

Sección en el plazo de TREINTA días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

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.