

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL***Resolución de 27 de octubre de 2025**Sala 2.<sup>a</sup>**R.G. 3742/2024***SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducir. Requisitos formales de la deducción.**  
**Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Suministro inmediato de información.**  
*Facturas no registradas en el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) antes del inicio del procedimiento de comprobación.* No son deducibles las cuotas de IVA soportadas por el obligado tributario -distintas de las de adquisiciones intracomunitarias de bienes y otros supuestos de inversión del sujeto pasivo- que, cuando se iniciaron los procedimientos de comprobación por parte de la Administración, no estaban debidamente contabilizadas en los libros registros llevados a través de la sede electrónica de la AEAT (Suministro inmediato de información - SII). De acuerdo con el artículo 99.Tres de la Ley de IVA serán deducibles aquellas cuotas de IVA soportadas que estén contabilizadas cuando se inicie una actuación comprobadora por parte de la Administración, sin que puedan deducirse, en la regularización resultante de dicho procedimiento, cuotas no contabilizadas de manera previa al inicio del mismo. Las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones, interpuestas por **XZ, S.A.** (NIF ...), contra el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el IVA de los períodos de noviembre de 2017 a diciembre de 2020.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F.Inter.	F. Entra.
00-03742-2024	16/05/2024	17/05/2024
00-02772-2025	10/04/2025	11/04/2025

**SEGUNDO.-** El 25 de noviembre de 2021, se iniciaron, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Grupo de Entidades **GRUPO\_1** del que es entidad dominante **XZ, S.A.**

Las actuaciones tuvieron alcance general y se extendieron, entre otros, al concepto IVA de los períodos de noviembre de 2017 a diciembre de 2020.

Como consecuencia de las actuaciones anteriores, en lo que al IVA se refiere, se formalizaron, el 27 de noviembre de 2023, las siguientes actas:

- Acta de conformidad A01 **REFERENCIA\_1**.
- Acta de disconformidad A02 **REFERENCIA\_2**.

Derivado del acta de disconformidad anterior, el 12 de abril de 2024, se dictó acuerdo de liquidación, notificado el 17 de abril de 2024 y del que resultó una deuda a ingresar de 9.664.107,20 euros (8.129.758,67 euros de cuota y 1.534.348,53 euros de intereses de demora).

La regularización llevada a cabo, en lo que al acuerdo impugnado derivado del acta de disconformidad se refiere, se centra en las siguientes cuestiones:

1. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportado declaradas en el modelo 322 pero no anotadas en el Libro Registro del SII de facturas recibidas.
2. Determinación de las cuotas del recargo de equivalencia no repercutidas por el obligado a clientes sujetos a éste.
3. Errores en las autoliquidaciones.

Síguenos en...



TERCERO.- No conforme con el acuerdo señalado, el 16 de mayo de 2024, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que resultó tramitada con número de referencia 00-03742-2024.

En su escrito señalaba:

*"Que, a efectos aclaratorios, consideramos oportuno señalar que, si bien nuestra disconformidad afecta a la totalidad de la deuda tributaria derivada del Acuerdo de liquidación con número de referencia A23-REFERENCIA\_2, esta parte, con el fin de evitar el perjuicio financiero que le supone no poder deducir la cantidad de 6.871.998,58 euros que se corresponde con el importe de las cuotas de IVA soportado declaradas en los modelo 322 de noviembre de 2017 a diciembre de 2020 pero no registradas en el libro registro de facturas recibidas remitido a través del Suministro Inmediato de Información ("SII") en el momento de inicio de las actuaciones de comprobación (pero sí a la finalización de las actuaciones inspectoras), va a proceder a satisfacer dicho importe dentro del periodo voluntario de pago para incluir estas cuotas de IVA soportado en la autoliquidación de IVA correspondiente al mes en el que se efectúe el pago y proceder a su deducción."*

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presentó, el 16 de julio de 2024, escrito formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Que el acuerdo de liquidación ha omitido el trámite de alegaciones tras la rectificación de la propuesta de regularización formulada en el acta de disconformidad, causando indefensión. Refiere, igualmente, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.
2. Nulidad del acuerdo de liquidación, en cuanto a la incorrecta regularización practicada en relación con el recargo de equivalencia.
3. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, con independencia de su registro en el SII.
4. Incorrección de los ajustes incluidos ex novo en el acuerdo de liquidación en relación con las cantidades resultantes a ingresar en el año 2020.
5. Errores en la regularización por las cuotas de IVA caducadas al duplicar su importe.

CUARTO.- Por su parte, asociado al acuerdo de liquidación anterior, se trató el correspondiente procedimiento para la imposición de sanción por infracción tributaria, iniciado mediante notificación, el 10 de septiembre de 2024 y finalizado mediante acuerdo de imposición de sanción, por importe de 3.438.479,69 euros, por las infracciones previstas en los artículos 191 y 195 de la LGT, dictado el 10 de marzo de 2025 y notificado el 11 de marzo de 2025.

QUINTO.- No conforme con el acuerdo anterior, la entidad interpuso, el 10 de abril de 2025, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que resultó tramitada con número de referencia 00-02772-2025.

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presentó, el 19 de junio de 2025, escrito formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. La liquidación de la que deriva la sanción controvertida debe declararse nula, lo que a su vez debería conllevar la automática anulación del acuerdo sancionador impugnado, por inexistencia de conducta infractora.
2. Considera que actuó con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Invoca una interpretación razonable de la norma y señala que la contabilización no es un requisito sustancial para ejercer el derecho a la deducción.
3. Insuficiencia probatoria de la culpabilidad. Invoca el principio de confianza legítima y de buena Administración.
4. Ausencia de proporcionalidad en la sanción aplicada y vulneración de la doctrina del TJUE.
5. Nulidad del acuerdo sancionador por incorrecta definición del tipo infractor imputado.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Administración.

Síguenos en...



CUARTO.- Respecto del acuerdo de liquidación impugnado, atendiendo a las alegaciones formuladas por la reclamante y respetando el orden lógico en la resolución de las cuestiones planteadas, este Tribunal habrá de pronunciarse, en primer lugar, sobre las cuestiones procedimentales invocadas.

En este sentido, la reclamante manifiesta que se ha prescindido del trámite previsto en el artículo 188.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT, en adelante), respecto de la concesión de plazo para formular alegaciones dada la rectificación, en el acuerdo de liquidación, de la propuesta contenida en el acta de la que el mismo deriva.

Conviene, a efectos de abordar la cuestión que nos ocupa, referir el contenido del referido artículo.

Así, en relación a la tramitación de las actas de disconformidad, el referido artículo 188 del RGAT dispone:

*"1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.*

*2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. La información recogida en el acta que sea necesario completar podrá ser objeto de desarrollo en un informe ampliatorio, que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta.*

*También se recogerá en el acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el obligado tributario o las circunstancias que determinan su tramitación como acta de disconformidad, sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho.*

*3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe que, en su caso, se haya emitido y de las alegaciones eventualmente presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá ser notificado.*

*Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.*

*4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:*

*(...)"*

Señala la entidad reclamante que, rectificada la propuesta contenida en el acta, no se ha otorgado el plazo para formular alegaciones, previsto, de 15 días, y que la ausencia de dicho trámite debiera implicar, por sí mismo, la nulidad del acuerdo dictado.

Adicionalmente, señala que la Administración pudo haber optado por prescindir del preceptivo trámite de audiencia ante la proximidad del vencimiento del plazo máximo para concluir las actuaciones inspectoras, evitando, así, exceder del mismo y la consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar buena parte de los períodos comprobados.

En relación a la cuestión planteada, le consta a este Tribunal:

- Que en el caso que nos ocupa, concurre, considerando las fechas y plazos correspondientes, que de haber otorgado la Administración el trámite de alegaciones previsto en el artículo 188.3 del RGAT, se hubiera excedido del plazo máximo de duración del procedimiento con las consecuencias que correspondiesen respecto de la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar los períodos comprobados.

- Que es doctrina de este Tribunal, en resoluciones de 18 de septiembre de 2018 (RG 00-01648-2014) y de 23 de marzo de 2021 (RG 00-06879-2017), que la Administración no puede obtener ventaja de la no realización de un trámite que la norma considera obligatorio, de modo que debe computarse el plazo de dicho procedimiento como si dicho trámite sí se hubiese realizado. Esto implica que, si la Inspección hubiese dictado el acuerdo de rectificación del artículo 188.3 del RGAT, con concesión del plazo de alegaciones de 15 días que dicho precepto contempla, el acto de liquidación que hubiese podido haber dictado después se habría dictado habiéndose sobrepasado ya el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003 y, teniendo en cuenta el efecto previsto en la letra a) del artículo 150.6 de la Ley 58/2003, una vez prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria.

- Y que, por ello, en tales casos, no procede la retroacción de actuaciones para que se realice la puesta de manifiesto dándole para ello a la Inspección el plazo de seis meses que contempla el actual apartado 7 del art. 150 de la Ley 58/2003 en su primer párrafo, pues con ello resultaría que la Inspección habría visto premiada su inicial desatención de lo previsto en ese artículo 188.3 RGAT.

No obstante lo señalado, la cuestión que ha de resolver este Tribunal, es si resultaba procedente otorgar el trámite referido, o si, por el contrario, pudo dictarse el acuerdo rectificando la propuesta contenida en el acta, prescindiendo del mismo.

Volviendo sobre la regulación de la cuestión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo transcrita (artículo 188.3 del RGAT), únicamente se prevé la apertura de un nuevo trámite de alegaciones en la tramitación de un acta de disconformidad, cuando el órgano encargado de practicar la liquidación rectifique la propuesta contenida en el acta por cuestiones no alegadas por el obligado tributario por alguna de las siguientes circunstancias:

- Error en la apreciación de los hechos
- Indebida aplicación de las normas jurídicas.

En efecto, el acta debe contener los hechos y fundamentos jurídicos en que se basa la propuesta de regularización suscrita por el actuario, elementos que permiten al obligado tributario enjuiciar la citada propuesta de regularización y, en su caso, formular las oportunas alegaciones a la vista del contenido de la misma. En consecuencia, cualquier modificación en la apreciación de los hechos considerada en el acta o bien en los fundamentos jurídicos en los que se sustenta la propuesta de regularización emitida, puede situar al obligado tributario inmerso en una situación de indefensión, por no haber podido formular las alegaciones oportunas frente a una liquidación practicada por motivos distintos de los conocidos por el interesado. Y es precisamente para evitar dicha indefensión que el artículo citado establece como trámite previo antes de dictar el acto de liquidación correspondiente, que se ponga de manifiesto al obligado tributario dicho acuerdo de rectificación del acta.

Por el contrario, el trámite de audiencia, exigido por la norma cuando se rectifica la propuesta de regularización contenida en el acta, no resulta preceptivo en los siguientes casos:

- Simple rectificación de un error material meramente aritmético
- La rectificación obedece a las cuestiones alegadas por el interesado

En el caso que nos ocupa, la rectificación dictada, respecto de la propuesta contenida en el acta de disconformidad, no responde a un error en la apreciación de los hechos, ni a una indebida aplicación de las normas jurídicas. Si atendemos al sentido de la misma, y la remisión a los fundamentos de derecho del acuerdo dictado, aquella responde a cuestiones alegadas por el interesado.

Así, en particular, en el acuerdo se consideran tres grupos de alegaciones:

- La referida a la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado deducidas pero no registradas en el SII, desestimándose las mismas, no rectificando la propuesta sobre la cuestión.
- La referida al devengo del recargo de equivalencia en las operaciones con determinados clientes, estimándose las alegaciones en cuanto a varios de los clientes considerados, rectificándose, en consecuencia, la propuesta sobre la cuestión.
- La referida a cuestiones cuantitativas, señalando errores en las declaraciones liquidaciones presentadas en 2018 (% de atribución por cifra relativa a las distintas Administraciones forales; no inclusión de un menor IVA soportado, errores en las declaraciones presentadas en determinados períodos, importe incorrecto de la regularización de la cifra relativa al mes de diciembre); y en lo referido a la regularización de cuotas caducadas.

En relación a esta alegación, la Administración señala:

*"En efecto, se aprecian errores en las declaraciones presentadas por el obligado tributario durante el ejercicio 2018, que se deben básicamente a una declaración incorrecta de los porcentajes de tributación, así como de las regularizaciones a efectuar en diciembre. Pero dichos errores también aparecen en otros períodos objeto de comprobación, distintos de los señalados por la entidad, aunque en menor medida.*

*Para comprobar los importes que hubieran debido declararse debe partirse de los datos incluidos en los modelos 322, en la casilla 63, correspondiente a la diferencia entre el total de cuotas de IVA devengado y el IVA total a deducir declarado, así como de los importes por importación liquidados por Aduanas pendientes de ingreso que constan en las declaraciones y, efectuar los correspondientes cálculos teniendo en cuenta los porcentajes de tributación que constan en los antecedentes de hecho del presente acuerdo (página 3). Finalmente, se compararán los importes a ingresar resultantes de dichos cálculos con los ingresos efectuados por el obligado tributario."*

Por su parte, en la liquidación dictada se señala:

*"Séptimo. - Liquidación.*

*Por todo lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188.3 del RGAT, se acuerda practicar la siguiente liquidación, rectificando la propuesta contenida en el acta conforme se ha detallado en los fundamentos de derecho:*

*Se procede en primer lugar a efectuar las liquidaciones individuales (Modelo 322) que corresponden a cada una de las entidades integrantes del grupo. Como se indicó en el antecedente de hecho segundo, la liquidación se efectúa partiendo de los datos declarados en los modelos 322, correspondientes a la diferencia entre el total de IVA devengado y el IVA deducible. En el caso de la entidad dominante, que tributa conjuntamente al Estado y a las Haciendas Forales, se utilizan los porcentajes de tributación comprobados que figuran en el acta de disconformidad."*

Pese a señalar la entidad que se incluye un ajuste nuevo referido a los porcentajes de tributación en cada territorio, lo cierto es que resulta que los porcentajes considerados son los que figuraban en el acta de disconformidad, no constando rectificación de los mismos.

La diferencia invocada responde tanto a la estimación de ciertas alegaciones, como a lo señalado en cuanto a considerar los errores advertidos en las liquidaciones, por lo que entiende este Tribunal que no se da ninguno de los presupuestos que exige el trámite de alegaciones que se invoca.

Esto es, resultando las diferencias de una cuestión alegada por el obligado tributario (referida a 2018, pero concurrente respecto de otros períodos regularizados) no era preceptiva la previa notificación del acuerdo de rectificación a la que se refiere el artículo 188.3 del RGAT, ni cabe apreciar indefensión alguna a la entidad reclamante.

Ha de tenerse en cuenta que pese a las diferencias señaladas en cuanto a mayores importes a ingresar en 2017 y 2020, lo cierto es que, considerando la liquidación en su conjunto, el resultado a ingresar (cuota) resulta inferior al resultante de la propuesta, lo que es acorde con lo considerado en cuanto a la estimación de parte de las alegaciones.

Adicionalmente, la entidad se refiere, particularmente, a la diferencia referida a 2020, que afecta al territorio de Álava, señalando y alegando que no se ha tenido en cuenta el ingreso adicional por ese importe que se regularizó en 2021. Esto es, la entidad considera que respecto del territorio de Álava se efectuó en el periodo un ingreso superior al considerado.

El ingreso considerado por la Administración, a efectos de determinar la cuota (por diferencia entre lo calculado y lo ingresado) ya figuraba en el acta de disconformidad, por lo que la entidad pudo referir la cuestión, en el sentido de que el ingreso a considerar sería superior.

Por ello, no consideramos que el trámite invocado resultara preceptivo en el caso que nos ocupa, sin perjuicio de que lo alegado, en cuanto a la prueba de un mayor ingreso al considerado, debe valorarse a efectos de la resolución de la presente reclamación.

QUINTO.- Sentado lo anterior, procede entrar a conocer de las cuestiones de fondo que ofrece el expediente, siendo que, a la vista de lo señalado en los antecedentes de hecho, dos son las planteadas, a las que habría que añadir las referidas a los errores de cálculo:

- El devengo e ingreso del recargo de equivalencia por las ventas efectuadas a determinados clientes.
- La deducibilidad de las cuotas soportadas no registradas en el SII.

SEXTO.- En cuanto al primero de los ajustes referidos, ha de señalarse, como ya apuntara la Administración en el acuerdo dictado, que la misma contingencia resultó comprobada y regularizada en períodos anteriores, haciendo referencia de modo concreto a la liquidación referida a los períodos de los ejercicios 2015 y 2016, impugnada y confirmada por este TEAC, en su resolución de 22 de abril de 2022 (RG 00-04425-2019), que se encuentra, actualmente, pendiente de resolución por la Audiencia Nacional, tras su impugnación en vía contencioso-administrativa.

Como veremos, los antecedentes de hecho, la comprobación efectuada y los fundamentos jurídicos resultan coincidentes, adelantando, este TEAC, que de su análisis de la cuestión derivará una desestimación de las pretensiones de la reclamante, tal como ocurriera en aquella ocasión.

En el acuerdo de liquidación dictado, la Inspección parte de un análisis de los clientes que están de alta, en el ejercicio, en al menos una actividad sujeta el régimen de recargo de equivalencia, a efectos de considerar girar el mismo sobre las compras realizadas por aquellos sin recargo.

En este sentido, la Inspección, al igual que hiciera en la comprobación de períodos anteriores, considera que, concurriendo las circunstancias para la aplicación del régimen, la no aplicación pretendida del mismo debe acreditarse por el proveedor, y no resulta suficiente, al efecto, lo alegado en cuanto al registro de los mismos, conforme a la sujeción o no al régimen declarada por el cliente, y la disposición de dos tarjetas a elección del mismo.

SÉPTIMO.- La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante) establece en su artículo 148 lo siguiente:

*"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.*

(...)"

El artículo 154 de la misma Ley dispone que:

*"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.*

*Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la obligación de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.*

(...)"

El artículo 156 de la Ley del IVA señala que:

*"El recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:*

*1.º Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.*

*2.º Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.*

*3.º Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley."*

Recogiendo el artículo 157 los supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia:

*"Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las siguientes operaciones:*

*1.º Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.*

(...)"

Finalmente, estarán obligados al pago del recargo de equivalencia, según el artículo 158:

*"1.º Los sujetos pasivos del impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.*

*2.º Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley."*

Los sujetos pasivos indicados en el número 1.º del artículo anterior están obligados a efectuar la repercusión del recargo de equivalencia sobre los respectivos minoristas, siendo la base imponible del recargo de equivalencia, la misma que resulte para el Impuesto sobre el Valor Añadido y los tipos del recargo de equivalencia los establecidos en el artículo 161 de la Ley del IVA. La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán conjuntamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ajustándose a las mismas normas establecidas para la exacción de dicho impuesto.

Por otro lado, el artículo 170.2 de la Ley del IVA, referido a infracciones, dispone que:

*"Dos. Constituirán infracciones tributarias:*

*1.º La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente.*

(...)"

Reviste especial importancia el artículo 163 de dicha Ley, según el cual:

*"Las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen."*

Dicho artículo se reitera, en los mismos términos, en el artículo 61.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento del IVA, en adelante).

OCTAVO.- De conformidad con los preceptos citados, en aras de simplificar las obligaciones formales de los minoristas, estos deben repercutir el IVA en sus entregas al consumidor final, si bien no están obligados a liquidar e ingresar el IVA.

La Ley establece que, salvo en las adquisiciones intracomunitarias, importaciones y supuestos de inversión del sujeto pasivo, serán sus proveedores los obligados a liquidar e ingresar el recargo de equivalencia, al tiempo que liquidan e ingresan el IVA por sus entregas a los minoristas.

Por lo tanto, la contribución de los minoristas en el IVA se realiza a través del ingreso del recargo de equivalencia por parte de sus proveedores, siendo una de las pocas obligaciones de los minoristas acreditar ante sus proveedores si están sometidos, o no, al régimen especial.

Por otro lado, la Real Academia Española define "acreditar" como "probar la certeza o realidad de algo" y "demostrar que alguien o algo es lo que representa o parece", por lo que recae sobre el minorista la obligación de probar que sus adquisiciones están o no sujetas al régimen especial y demostrarlo mediante medios de prueba admitidos en Derecho.

El régimen especial del recargo de equivalencia es un régimen de aplicación obligatoria, no renunciable, que es aplicable a los minoristas, salvo que se trate de productos expresamente excluidos por el artículo 59.2 del Reglamento de IVA o se den las otras circunstancias previstas en el artículo 157 de la Ley del IVA. De acuerdo con dicho artículo, el régimen especial no será aplicable cuando el minorista acredite no estar sujetos al régimen del recargo de equivalencia.

De acuerdo con lo previamente señalado, no podemos aceptar lo alegado por el reclamante, el cual considera que, en defecto de acreditación, se aplica el régimen general. De conformidad con el legislador, el régimen especial se aplica obligatoriamente a los minoristas, salvo que estos prueben no estar sujetos a dicho régimen especial.

Al respecto, la Dirección General de Tributos, en las contestaciones a Consultas Vinculantes, V1198-15, V0131-16 y V1868-16, determina que:

*"La entidad consultante, en cuanto resulte proveedora de un comerciante minorista en régimen especial del recargo de equivalencia, deberá repercutirle el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado y, además, el recargo de equivalencia, con ocasión de las entregas de bienes que realice que sean objeto del comercio habitual de aquél, excepto cuando dicho comerciante minorista acredite no estar sujetos a dicho régimen especial."*

*Dicha acreditación habrá de realizarse mediante comunicación efectuada por escrito y habrá de estar debidamente firmada por el destinatario de las entregas, sin que deba ajustarse a un modelo concreto."*

Este TEAC se ha pronunciado al respecto de la cuestión en resolución de 7 de noviembre de 2007 (RG 00-00975-2005),

*"Supuesta la condición de comerciantes minoristas que la Inspección atribuye en el acta a determinados adquirentes y no acreditándose por el interesado el no estar estos sujetos al régimen especial de acuerdo con lo que prevé el artículo 157 de la LIVA, la obligación de acreditación del artículo 61 del RIVA no excusa el cumplimiento de la obligación de repercutir el recargo que expresamente impone el artículo 159 de la misma Ley a los sujetos pasivos de éste, entre los que el artículo 158 enumera a quienes efectúen las entregas." (...)*

*Este deber de acreditación y su cumplimiento o no en ningún caso puede excusar una mínima diligencia por parte del único sujeto pasivo de este recargo de exigirla cuando por las circunstancias de las adquisiciones pueda pensar que el adquirente es comerciante minorista potencialmente sujetos a dicho régimen."*

El criterio sentado por aquella resolución ha sido reiterado por este TEAC, en la resolución referida previamente, que resuelve la impugnación de la liquidación referida a los ejercicios 2015 y 2016, respecto de la obligada que nos ocupa, dictada el 22 de abril de 2022 (RG 00-04425-2019), constituyendo doctrina de este Tribunal.

Pese a las alegaciones de la entidad, referidas, especialmente, a su diligencia respecto de la cuestión de la acreditación, señalando la repercusión o no del recargo conforme al registro del cliente en el momento de alta en su sistema y lo manifestado por aquel en cuanto a la aplicación del régimen especial, lo cierto es que, conforme a lo señalado, la regla general en relación a los comerciantes minoristas es la aplicación obligatoria del régimen, debiendo concurrir, para obviar el mismo, acreditación concreta sobre la cuestión, por parte del cliente.

No pretende la Administración, con su comprobación, trasladar al proveedor actuaciones que no le corresponden. Probado por la Administración, atendiendo a lo concurrencia, respecto de los clientes a los que se refiere la regularización, su condición de comerciante minorista, ha de aplicarse, por defecto, el régimen especial, salvo que se acredite que no procede, por destinarse la adquisición a un consumo privado o bien a una actividad no minorista que también desarrolle el cliente.

En este sentido, lo señalado por la entidad, en cuanto al control que efectúa sobre la cuestión, se limita a la declaración del cliente al tiempo del alta. En particular, a su manifestación en cuanto a la aplicación del régimen, no constando, tal como se desprende del expediente, control adicional en cuanto a la efectiva actividad que efectúa y condición del mismo.

Otorgar a los clientes dos tarjetas en función del destino de los bienes adquiridos, a efectos de la aplicación o no del régimen especial del recargo de equivalencia que, como hemos dicho, resulta obligatorio para los clientes minoristas, supone, ciertamente, dejar la aplicación del mismo a la voluntad de aquellos, obviando la obligación de acreditar de forma concreta la exclusión del régimen en aquellas adquisiciones que se apartan del régimen cuando respecto del cliente concurren las condiciones para su aplicación.

El control adicional que la entidad manifiesta haber introducido, en relación con ejercicios previos, consistente en una mención en la factura advirtiendo de la no aplicación del régimen y las consecuencias de ello, no resulta suficiente, igualmente, a efectos de acreditar que se dan, respecto de la compra en cuestión, las condiciones para la exclusión del régimen especial.

Tal como sucediera con ocasión de la comprobación de períodos previos, los requisitos de acreditación respecto a la no aplicación del régimen, no resultarían desproporcionados, pues dada la condición de minorista (que si debería resultar adecuadamente comprobada, no siendo suficiente para ello la declaración del cliente en cuanto a la procedencia de aplicación del régimen), habría de aplicarse el mismo, resultando que la acreditación sólo se exigiría respecto de aquellas adquisiciones que no se destinan a la actividad sometida al RE, supuesto que se producirá en casos muy concretos, como cuando el minorista realice otras actividades.

Resulta, en consecuencia, que la acreditación de la entidad se refiere a lo declarado por el cliente en el alta, en virtud de la cual se le otorga la tarjeta adecuada, a efectos de realizar sus adquisiciones, así como la inclusión en la factura que se le expide de mención sobre la cuestión de la no aplicación del recargo.

Tal como se sostuvo con ocasión de la resolución correspondiente a los períodos de 2015 y 2016, pese a regir, en materia probatoria, el principio de libertad de prueba, debemos tener en cuenta que los únicos clientes de **XZ** que disponen de dos tarjetas son los minoristas sometidos al régimen especial, los cuales libremente deciden si efectúan sus compras con la tarjeta en la que además del IVA se les cobra el recargo o, por el contrario, utilizan la tarjeta mediante la cual sólo se les repercuta el IVA, por lo que, a juicio de este TEAC, el uso de la tarjeta por parte del minorista no puede considerarse como un medio de prueba válido ni suficiente en Derecho, ya que su uso no acredita ninguna realidad.

El hecho de que el minorista opte por pagar con la tarjeta con la que le resultan más baratas sus compras, no acredita que no esté acogido al régimen especial de recargo de equivalencia. Debemos señalar que los minoristas sometidos al régimen especial deben pagar en sus compras tanto el IVA como el recargo de equivalencia, encareciéndose el precio de adquisición de sus productos, por lo que no tienen ningún incentivo para utilizar en el presente caso la tarjeta con la que, además, deben abonar el recargo de equivalencia en sus compras.

El sistema de doble tarjeta utilizado por la reclamante, sin ningún tipo de control adicional ni exigencia de prueba alguna por parte del proveedor, supondría establecer un sistema que contribuyese al fraude fiscal en el sector de los minoristas, los cuales optarían por realizar sus compras con la tarjeta que les resultase más beneficiosa, en este caso la tarjeta sin recargo.

Lo anterior, insiste este tribunal, no supone trasladar al proveedor una labor que no le corresponde, ya que, como hemos señalado, la valoración de las circunstancias, lleva a aplicar el régimen especial a los minoristas, exigiendo, exclusivamente, la acreditación de la no aplicación, a las operaciones que pretendan apartarse de aquel.

Dado que recae sobre el proveedor la obligación de liquidar e ingresar el recargo, le corresponde al reclamante velar porque su cálculo sea correcto y solicitar del minorista pruebas suficientes.

Refiere la entidad que la Administración dispone de un mecanismo para un resarcimiento económico en casos en los que no se abonó el RE que resultaría obligatorio, invocando la sanción por la infracción prevista en el artículo 170 de la Ley del IVA. No obstante, lo anterior no obvia la comprobación y regularización que corresponde respecto del proveedor, sujeto obligado al devengo y declaración del referido recargo de equivalencia.

Señala, igualmente, la entidad, en alegaciones, la improcedencia e imprecisión de los cálculos efectuados por la Administración y que la misma se basa en presunciones generalizadas sin atender al destino concreto de cada una de las compras.

Sostiene, del mismo modo, que la liquidación ha incumplido lo preceptuado en los artículos 106.1 y 108.2 de la LGT.

A juicio de este TEAC, en el presente caso, la Inspección no ha utilizado la prueba por presunciones, puesto que no ha partido de meros indicios, sino de hechos probados.

La Inspección ha establecido una serie de filtros referidos a los artículos que comercializan y a las actividades que realizan los comerciantes, con el fin de determinar las operaciones que deberían haber tributado por el RE, con la mayor precisión posible.

Todos los filtros utilizados y los cálculos efectuados por la Inspección están motivados en el acuerdo de liquidación, por lo que tampoco podemos admitir la falta de motivación alegada por el interesado.

El reclamante ha aportado como prueba la utilización del sistema de las dos tarjetas entregadas a los clientes, y la mención en factura del régimen aplicado, que como hemos referido no resulta suficiente a efectos de acreditar la no aplicación del régimen para aquellos casos en que el mismo resulta obligatorio.

Manifiesta, la entidad, haber aportado en el curso del procedimiento un estudio de los clientes, por la naturaleza de los productos adquiridos por los mismos, señalando que aquel no se ha tenido en cuenta por la Administración.

Contrariamente a lo sostenido, resulta que la Administración ha atendido a la documentación aportada, cuestión distinta es que no comparta las conclusiones de la entidad, que señala que los cálculos llevados a cabo resultan incorrectos e imprecisos.

Al tiempo de dictar el acuerdo de liquidación, se consideraron cuestiones relacionadas con la acreditación de la improcedencia de aplicación del régimen por acreditarse, por la entidad, tal cuestión, lo que no ha ocurrido con el total de clientes regularizados.

Pese a la lectura de aquella documentación aportada, que defiende la reclamante, en cuanto a la imprecisión de los cálculos de la Administración, lo cierto es que, como ya ha sostenido este Tribunal, los mismos se hallan debidamente fundamentados, partiendo de la premisa de considerar la aplicación del régimen cuando corresponda y excluirlo cuando la cuestión se halle debidamente acreditada.

Así, se desprende de aquella, la falta de repercusión a clientes cuyos productos, según el estudio aportado, debieran incluirse en el régimen especial por el único hecho de que aquel, en el alta, declaró no estar sometido al régimen, sin control ni acreditación adicional al respecto.

Señala, igualmente, respecto de un sector concreto (comercio minorista de carnicería), que un análisis de los productos adquiridos, revela que hasta el 70% de los mismos son productos totalmente ajenos al sector, distinguiendo entre productos cárnicos y resto de productos. Lo anterior debiera acompañarse, en su caso, de un análisis de las actividades desarrolladas por el minorista en cuestión, pero no supone, por si mismo, que respecto de aquellas compras no proceda aplicar el recargo, entre otros motivos por la posibilidad de que, en un establecimiento de venta minorista de carnicería, pudieran venderse otros productos sin transformación.

En definitiva, este Tribunal considera adecuado, a la vista de las circunstancias concurrentes, el método de cálculo empleado por la Administración, resultando la aplicación del régimen respecto de aquellos clientes en que concorra alguno de los requisitos previstos para ello, salvo que se acredite lo contrario, cuestión que no ha resultado en el presente procedimiento.

Por lo que se refiere a los principios de proporcionalidad y neutralidad, alega la entidad que no se han respetado, por cuento la Inspección ha impuesto el recargo de manera indiscriminada, sin tener en cuenta la existencia de ventas que no tienen por objeto la reventa sin transformación, por ser materias primas, bienes de equipo, consumibles o bienes con destino para uso particular o cualquier otro uso.

Respecto de lo anterior, como ya hemos señalado, acreditada la condición de minorista, sería, en estos supuestos, de adquisiciones de productos no destinados a la reventa, por tanto, al comercio minorista, cuando hubiera de exigirse la debida acreditación a efectos de no aplicar el régimen especial, cuestión, como hemos señalado, que no resulta acreditada en el expediente.

En cuanto al posible destino al uso particular, el minorista actuaría como consumidor final, no pudiendo ser los consumidores finales clientes de XZ.

Durante la actuación de comprobación, no ha sido acreditado por la entidad que determinadas adquisiciones hechas por los comerciantes minoristas no se hayan destinado al comercio minorista, por haberse destinado al ejercicio de otras actividades, puesto que la sola utilización de una de las tarjetas facilitadas por el proveedor no justifica nada, por lo que este Tribunal no entiende que hayan sido vulnerados los principios de proporcionalidad y neutralidad.

Por último, la entidad reclamante considera que el legislador, cuando reguló este régimen especial, no consultó al Comité de IVA de la Unión Europea, tal y como exige la normativa comunitaria. Pese a lo alegado sobre la cuestión, no se trata, la misma, de materia objeto de reclamación económica-administrativa, no pudiendo pronunciarse, este Tribunal, sobre si se cumplieron todos los requisitos y trámites legislativos exigidos para la elaboración de la Ley 37/1992 reguladora del IVA.

Este Tribunal debe limitarse, en su labor de revisión, a comprobar si resulta ajustada a Derecho, considerando la normativa, jurisprudencia y doctrina sobre la cuestión, la regularización llevada a cabo por la Administración.

Conviene apuntar, adicionalmente, que este Tribunal no se encuentra legitimado para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE, a efectos de dilucidar, en su caso, si la normativa del IVA reguladora del régimen especial que nos ocupa resulta, en alguna medida, contraria a la Directiva del IVA cuya transposición supone.

Finalmente, señalado por la entidad que no procede la aplicación de lo previsto en la resolución de 22 de abril de 2022, hemos de apuntar que aquella se refiere a la misma entidad en períodos anteriores, y que la diferencia apuntada, en cuanto a las menciones en factura, no es óbice, como hemos señalado, a las conclusiones alcanzadas, por lo que procede lo allí sostenido, que constituye doctrina de este Tribunal.

NOVENO.- La segunda cuestión regularizada se plantea por la Inspección en los siguientes términos:

"1. Importes de IVA soportado declarados en el modelo 322 pero no registrado en el libro registro SII de facturas recibidas. La Inspección ha comprobado que lo declarado como cuotas de IVA soportado en sus modelos 322 es superior en determinados períodos a lo registrado en Libro Registro SII de facturas recibidas. En algunos otros períodos el obligado tributario se deduce menos que lo anotado en el periodo mensual correspondiente. Si se compensa lo no deducido con los excesos deducidos en los Modelo 322

de meses posteriores (entendiendo que el contribuyente ha registrado pero opta por deducir en periodo posterior), el total de cuotas soportadas deducidas en el total de los periodos sujetos a comprobación, excede en 6.871.998,58 € a lo registrado en el Libro Registro SII de facturas recibidas."

Ha de tenerse en cuenta que la Inspección no ha considerado, a efectos de la regularización, considerando así, deducibles las mismas, con independencia de su registro en SII, las cuotas soportadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes y otros supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Así se desprende del acuerdo, que señala:

"5.2.9. ANEXO 3 ELIMINACIÓN DE POSIBLES CAUSAS DE LAS DIFERENCIAS ENTRE MOD. 322 Y LIBRO REGISTRO SII DE FACTURAS RECIBIDAS En puntos específicos de este documento se analizan las causas alegadas o no por el contribuyente como causa del descuadre entre lo deducido y lo registrado en el Libro Registro SII de facturas recibidas; en concreto se analizará lo siguiente:

- Operaciones intracomunitarias u otras causas de inversión del sujeto pasivo

Hay que descartar que el exceso deducido en Mod. 322 corresponda a que las cuotas autorrepercutidas por estas operaciones figuran deducidas añadiéndolas a las cuotas deducibles por el resto de operaciones pese a que rara vez se han registrado por el contribuyente en su Libro Registro SII de facturas recibidas. Para evitar esa discrepancia, en punto específico de este documento se analiza esa circunstancia no sin antes anticipar que esa es la razón por la que el estudio realizado en este documento excluye las cuotas AIC tanto en el cálculo de lo deducido como en la determinación de lo registrado en el Libro Registro SII de facturas recibidas

- Otras causas de inversión del sujeto pasivo. Se analiza en punto específico pero su cuantía no es relevante.

(...)

Por lo que debe descartarse un olvido de registro de la inversión del sujeto pasivo como causa de discrepancia entre cuotas deducidas en Mod. 322 y cuotas registradas en el Libro Registro SII de facturas recibidas.

(...)".

En lo relativo a las cuotas del IVA a la importación no registradas en el SII, la Administración deniega la deducción de las mismas.

En particular, señala:

"El sistema de diferimiento a la importación no supone una autoliquidación del IVA en relación con la cuota devengada. El hecho imponible se produjo, se liquidó por la Aduana y, por tanto, el sistema lo que permite es diferir el pago de la cuota devengada. Nos encontramos por ello ante una deuda líquida y exigible, permitiendo la norma que el sujeto importador en vez de ingresar esa cuota a través del documento liquidatorio que acompaña al DUA lo haga a través del modelo 303 o 322.

Véase que no es cuota devengada, cuando el importe se hace constar precisamente en la página 3, apartado referido a liquidación, esto es una vez autoliquidado el IVA devengado y minorado en las cuotas soportadas deducibles, es cuando se hace constar el importe de la deuda que se debe a la Hacienda pública por la importación.

En la contestación a esta alegación, hemos de señalar que una cuestión es el ingreso de la cuota devengada por la importación que se refleja en la liquidación y otra muy distinta que la cuota soportada sea deducible. Esto es, es obligatorio declarar esta deuda líquida y exigible en el apartado correspondiente a la liquidación y luego hay que examinar si el sujeto pasivo que presenta el modelo 303 o 322 tiene derecho a deducir la cuota soportada correspondiente a la importación. Para ello debe cumplir los requisitos establecidos en el Título VIII de la LIVA y, si no los cumple, liquida la deuda de la importación, pero no generará el derecho a deducir.

Por tanto, no es automático el derecho a la deducción cuando se ha liquidado por la Aduana el IVA devengado en la importación, que es lo que viene a alegar el obligado tributario. La obligación de declarar el IVA devengado o en este caso el importe de la deuda liquidada y exigible, no permite sin más la deducción por el mismo importe.

En definitiva, no obstante lo alegado por el obligado tributario, la regularización de las cuotas soportadas en el IVA a la importación responde a la misma razón que el resto de las cuotas soportadas que no se dejan deducir: la no inclusión de las cuotas soportadas en el libro registro del IVA soportado en el momento en que se inicia el procedimiento de comprobación. Por ello, el tratamiento de esta cuotas a la importación deben seguir el mismo criterio que se adopte para el resto de las cuotas que no se permite su deducibilidad por no incluirse en el SII, por no dar la información a la AEAT para que confeccionase el libro. La ausencia de suministrar la información se equipara a la no llevanza de los libros o a no estar contabilizadas las cuotas que no se hayan reflejado en los libros."

Pues bien, en relación a esta segunda cuestión regularizada, habrá de analizarse la normativa respecto del derecho a la deducción de las cuotas soportadas y su ejercicio, a efectos de valorar la procedencia de la regularización llevada a cabo por la Administración.

DÉCIMO.- La normativa reguladora del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas está constituida por los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante).

El artículo 97 regula los requisitos formales de la deducción en los siguientes términos:

*"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.*

(...)

*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.*

(...)"

Asimismo, la Ley del IVA establece en su artículo 99.Tres lo siguiente:

*"Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período 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.*

(...)

*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 período 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 los artículos 164 y 165 regula la Ley ciertas obligaciones de carácter formal, cuyo desarrollo encomienda al Reglamento; entre éstas la de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan y expedir los documentos equivalentes a las facturas.

El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA, en adelante), dispone en su artículo 62 que:

*"1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:*

- a) *Libro registro de facturas expedidas.*
- b) *Libro registro de facturas recibidas.*
- c) *Libro registro de bienes de inversión.*
- d) *Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.*

(...)

*6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.*

(...)"

El artículo 67 del mismo Reglamento añade que:

*"Los Libros Registros deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:*

Síguenos en...



1. *El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.*
2. *El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice y la cuota tributaria deducible.*
3. *Respecto a las operaciones reflejadas en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, la situación de los bienes a que se refieren las mismas, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias."*

Asimismo, el artículo 70 señala a continuación lo siguiente:

"1. Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas tan pronto tengan constancia de que se han producido. Esta rectificación deberá efectuarse mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

(...)"

El Suministro Inmediato de Información (en adelante, SII) consiste en la llevanza de los libros registro de IVA en la Sede electrónica de la AEAT (según prevé el artículo 62.6 del Reglamento del IVA, en su redacción dada por el Real Decreto 596/2016).

De este modo, y a partir de la entrada en vigor del mismo, los sujetos pasivos que apliquen este sistema ya no son quienes confeccionan o conservan los referidos libros registro, sustituyendo esta función por el suministro de los datos necesarios a la AEAT, que será quien se ocupe de la misma.

La caracterización de este nuevo sistema es de una importante relevancia, ya que implica que el contribuyente que no proporcione información que refleje adecuadamente la realidad de sus operaciones, se encontrará con unos libros imprecisos, lo que, a efectos de la correcta liquidación del impuesto, es capital.

Esta llevanza y conservación de los libros registro de IVA por parte de la Administración tributaria deberá incidir en la sustanciación de los procedimientos de comprobación que se desarrollan por parte de la AEAT, ya que dejará de tener sentido que, por parte de la misma, se proceda a su requerimiento, siendo la propia Administración la que dispondrá de ellos. De igual modo, y en lo que se refiere a las facturas cuyos registros se han suministrado a la Administración, el requerimiento, por parte de esta, únicamente será coherente en caso de que se tenga la sospecha de que hay algún tipo de discrepancia entre los datos consignados en ellas y los suministrados a través del SII.

La puesta en marcha del sistema implica que la Administración dispone de una ingente cantidad de información en relación con el contribuyente, siendo diversa la utilización que podrá hacer de ella.

En este sentido, el hecho de que los libros registro de IVA reflejen adecuadamente la realidad de las operaciones de los sujetos pasivos, implicará que cualquier discrepancia que se pudiera producir entre las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y los datos suministrados a la Administración habría, en buena lógica, de ser subsanada, siendo probable, en otro caso, que sea la propia Administración la que requiera las explicaciones oportunas.

Del mismo modo, el uso de la información disponible estará relacionado con el cruce de datos y el uso de técnicas de análisis de la misma.

Otro de los aspectos destacables en relación al uso de esta información es la de la asistencia al contribuyente, concretada, en especial, en el suministro, al mismo, de los datos necesarios para la confección de autoliquidaciones de IVA. Así, podemos apuntar que, sin perjuicio de que los obligados tributarios dispongan, como es de prever, de otros sistemas de registro de la información, los libros registro de IVA se van a llevar a través de la Sede Electrónica de la AEAT, por lo que es obligatorio que por parte de esta se proporcionen los datos necesarios para la confección de las autoliquidaciones periódicas del IVA.

La cuestión objeto de controversia no se refiere, como tal, a la obligación de llevanza de los libros registro de IVA a través del nuevo sistema instaurado, sino a las consecuencias que pudieran derivarse de dicho incumplimiento.

Esto es, a la vista de la resolución dictada, la cuestión se plantea en torno a las consecuencias del incumplimiento del mismo.

Los incumplimientos en relación al sistema de Suministro Inmediato de información se plantean en una triple vertiente:

- Por un lado, se establece un régimen sancionador específico en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previsto para el caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 62 y siguientes del Reglamento del IVA, distinguiendo conductas tales como la inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias, y el retraso en la obligación de llevar los libros y registros a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.

- Por otro lado, podrían distinguirse otras sanciones aplicables, de carácter adicional a las anteriores, cuando los incumplimientos relacionados con el SII vengan dados por otros incumplimientos, en particular, con los relativos a la obligación de expedición de factura, según prevé el artículo 201 de la LGT.

- Finalmente, es importante destacar que el incumplimiento de las obligaciones derivadas del SII no sólo incide en el régimen sancionador indicado, sino que puede tener otros efectos. Particularmente, en lo relativo a la procedencia del derecho a la deducción. En particular, y recordando que, en esencia, el sistema que analizamos consiste en la llevanza de los libros registro en la Sede electrónica de la AEAT, habría de concluirse que en caso de que los referidos libros, en particular, el de facturas recibidas, no se lleve adecuadamente, se podría discutir por la AEAT la procedencia del derecho a la deducción.

**UNDÉCIMO.**- Procede, a efectos de analizar la cuestión controvertida, referida a la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de cuotas no registradas al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación, hacer referencia al criterio recogido en resolución de este Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 27 de marzo de 2012 (R.G.: 00-02972-2010), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se establece lo siguiente:

*"Lo que establece el artículo 99.Tres es que, mediando tales actuaciones, en las liquidaciones resultantes de las mismas sólo pueden tenerse en cuenta las cuotas de IVA soportadas deducibles que estuviesen contabilizadas con anterioridad al inicio de las mismas.*

*Se trata de un precepto que pretende dotar de seguridad jurídica las relaciones entre la Administración y los sujetos pasivos de este impuesto y evitar posibles situaciones de fraude o abuso de la norma que podrían producirse en otro caso.*

*No obstante, es de advertir que el precepto no impide que el sujeto pasivo pueda deducirse el impuesto soportado una vez que dé cumplimiento al conjunto de requisitos que se prevén en el Título VIII de la ley del IVA.*

*Por tanto, las facturas deben hallarse contabilizadas, es necesario que cada una de ellas esté registrada en el Libro correspondiente para que éstas sirvan a los efectos de dicho artículo 67. Y ello porque del propio tenor literal del artículo 99.Tres de la Ley 37/1992, en caso de actuación de comprobación e investigación, las cuotas de IVA soportadas no contabilizadas o contabilizadas indebidamente en los Libros Registros, no serán deducibles en los períodos comprobados sino en el periodo en que se contabilicen."*

A la misma conclusión llegó este TEAC en la resolución de las reclamaciones nº 00- 01713-2007, de 8 de julio de 2009, y nº 00-05959-2001, de 26 de mayo de 2004, declarándose en esta última resolución lo siguiente:

*"En ninguno de los preceptos legales o reglamentarios citados, salvo en el párrafo segundo del artículo 99.Tres de la ley 37/1992, el registro en forma reglamentaria de los documentos justificativos del derecho a la deducción aparece como requisito previo para el ejercicio del derecho a la deducción, siendo suficiente con su existencia. Efectivamente, del juego de los primeros párrafos de los apartados Tres y Cuatro del artículo 99 se desprende que el único requisito previo para el ejercicio del derecho a la deducción es haber recibido la correspondiente factura; el registro es, sin duda, un requisito exigido por la norma, pero ésta no exige que haya de cumplirse antes de la deducción, entre otras razones porque tal circunstancia puede ser de imposible comprobación."*

*Por ello, la exigencia de dicho requisito debe ser interpretada en relación con la situación contemplada por el primero de los preceptos citados en el presente Fundamento de Derecho, que no es otra que la existencia de una actuación de comprobación desarrollada por un órgano de gestión o por un órgano de inspección. Lo que establece el artículo 99.Tres es que, mediando tales actuaciones, en las liquidaciones resultantes de las mismas sólo pueden tenerse en cuenta las cuotas de IVA soportadas deducibles que estuviesen contabilizadas con anterioridad al inicio de las mismas. De acuerdo con esta interpretación, y teniendo en cuenta que el mencionado precepto no limita expresamente su ámbito de aplicación a aquellas cuotas que no fueron deducidas en su día por el contribuyente, deben distinguirse tres situaciones:*

*i) la primera situación, a la que no es aplicable el artículo 99.Tres, es aquella en que el contribuyente deduce las cuotas de IVA soportadas estando en posesión del documento justificativo de las mismas pero sin haber procedido a su anotación en el libro registro de facturas recibidas, y posteriormente, y sin que haya tenido lugar requerimiento o actuación inspectora por parte de la Administración, procede al registro de las cuotas de IVA ya deducidas. Ante este supuesto, partiendo del principio de que la contabilización no constituye un requisito previo para la deducción de las cuotas de IVA soportadas, se concluye que, en caso de que con posterioridad tenga lugar una actuación de comprobación, la Administración no podrá negar al contribuyente el derecho a la deducción en el periodo de liquidación en que se ejerció, y ello pese a que en dicho periodo las cuotas deducidas no estaban aún contabilizadas.*

*ii) la segunda situación es aquella en que el contribuyente deduce en un periodo de liquidación determinadas cuotas de IVA soportadas, estando en posesión del documento justificativo de las mismas, pero sin haber procedido a su registro, sin que el mismo tenga lugar con anterioridad al requerimiento o actuación inspectora por parte de la Administración. Este supuesto está específicamente contemplado en el artículo 99.Tres párrafo segundo, según el cual tales cuotas de IVA no deben tenerse en cuenta en las liquidaciones que se dicten, sin perjuicio de que el contribuyente pueda deducirlas en la autoliquidación del*

periodo de correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad a que está sometido el ejercicio del derecho a la deducción.

iii) una tercera situación es aquella en la que, con ocasión de una actuación de comprobación realizada por los órganos de gestión o por los de inspección, se pone de manifiesto la existencia de cuotas de IVA soportadas deducibles -existe documento justificativo del derecho- en alguno de los períodos a que se refiere la comprobación, pero que no fueron deducidas en su día por el contribuyente en las autoliquidaciones de dichos períodos. En este caso debemos distinguir dos situaciones:

-si las cuotas no están registradas en el libro registro de facturas recibidas no serán deducibles en las liquidaciones que se dicten, por así disponerlo el artículo 99.Tres, y ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda deducirlas en la autoliquidación del periodo de correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad a que está sometido el ejercicio del derecho a la deducción.

-si las cuotas sí están registradas en el libro registro de facturas recibidas serán deducibles en las liquidaciones que se dicten siempre y cuando el contribuyente así lo solicite, pudiendo éste, no obstante, optar por su deducción no en tales liquidaciones sino en las autoliquidaciones correspondientes a posteriores períodos de liquidación, siempre dentro del plazo de caducidad de cuatro años establecido en el artículo 99.Tres párrafo primero. Así lo expresa el precepto citado.

Para concluir con la interpretación que debe darse al párrafo segundo del artículo 99.Tres de la Ley 37/1992 debemos señalar que la expresión "unas y otras cuotas" utilizada en el inciso final de dicho párrafo (<<En todo caso, unas y otras cuotas sólo serán deducibles cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior>>) hace referencia a las cuotas registradas y a las no registradas, entendiendo incluidas dentro de estas últimas tanto las que fueron deducidas en su día por el contribuyente como aquellas que no lo fueron, debiendo rechazarse la interpretación dada por el Tribunal de instancia al artículo 99.Tres, por cuanto la misma supone considerar que lo dispuesto en dicho párrafo no es aplicable a aquellas cuotas que, habiendo sido deducidas por el contribuyente en la autoliquidación de uno de los períodos objeto de comprobación, no estaban registradas en el momento en que se iniciaron tales actuaciones."

Procede, igualmente, hacer referencia a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 28 de julio de 2016 (asunto C-332/15, Giuseppe Astone), en cuyo párrafo 42 se resuelve la siguiente cuestión prejudicial:

"42. En estas condiciones, y habida cuenta de lo expuesto por el tribunal remitente y recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, procede entender que, mediante su segunda cuestión, ese tribunal solicita, en esencia, que se determine si los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho."

En los párrafos 45 a 49 de dicha sentencia se establece lo siguiente:

"45. Así, según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C 183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 et jurisprudencia citada).

46. Sin embargo, sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C 590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

47. 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 capítulo 1 del título X de la Directiva IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C 590/13, EU:C:2014:2429, apartados 41 y 42 así como jurisprudencia citada).

48. En consecuencia, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria, el título XI de la Directiva IVA enumera algunas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto. En particular, además de la obligación de pago del IVA resultante, en particular, de los artículos 193 y 206 de esta Directiva, su artículo 242 exige que se lleve una contabilidad adecuada, el artículo 244 de la citada Directiva prevé una obligación de que se conserven todas las facturas y los artículos 250 y 252 de la misma Directiva obligan a presentar una declaración en un plazo determinado.

49. Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha

disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C 95/07 y C 96/07, EU:C:2008:267, apartado 66, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C 80/11 y C 142/11, EU:C:2012:373, apartado 57 y jurisprudencia citada)."

Según se ha visto, la propia Directiva prevé el cumplimiento de requisitos formales del derecho a la deducción, como son las obligaciones de registro, facturación y declaración, con el objeto, no sólo de regular y controlar el ejercicio de este derecho, sino también de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

**DUODÉCIMO.**- Señala el acuerdo de liquidación, contra el que se reclama, que el obligado no había registrado las facturas cuya deducibilidad se le niega en los Libros Registro del SII, de manera tal que la Administración tributaria no disponía de información acreditativa de la concurrencia de los requisitos materiales exigidos. Y añade que no se niega su derecho a la deducción, sino el ejercicio de tal derecho en los ejercicios comprobados.

Resulta que la falta de suministro de los registros relativos a las facturas que contienen las cuotas soportadas dificulta la obtención de información adecuada de contraste en relación con la naturaleza de las operaciones y el detalle subjetivo de la contraparte de la operación.

A la vista de lo sostenido previamente, aunque el artículo 70 del Reglamento del IVA permite rectificar las anotaciones cuando existan errores, el artículo 99.Tres de la Ley del IVA condiciona la deducibilidad del impuesto soportado a que se haya contabilizado la cuota soportada en los libros registro con anterioridad a la comprobación administrativa, por lo que las correcciones señaladas por la entidad, en cuanto a que se refieren al propio registro de las cuotas, tal como señala la Inspección, no puede suponer prescindir de lo previsto en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA.

Debemos confirmar, así, la aplicación del referido artículo 99.Tres de la Ley del IVA, sin que dicha aplicación sea contraria a la jurisprudencia del TJUE, pues el interesado incumple con sus obligaciones formales impidiendo así la correcta recaudación del impuesto y el control por parte de la Administración Tributaria, no disponiendo la Administración de los datos necesarios para comprobar la cuantía de la cuota realmente soportada y existiendo un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Resulta claro, en el caso que nos ocupa, y es reconocido por la propia entidad, que al tiempo en que se iniciaron las actuaciones de comprobación e investigación, las cuotas que la Inspección regulariza no se hallaban debidamente registradas, siendo que las correcciones posteriores no permiten considerar las mismas, en atención al artículo 99.Tres de la Ley del IVA, sin perjuicio del derecho que asiste a su deducción en períodos posteriores, tal como la entidad, al tiempo de la impugnación que nos ocupa, manifiesta haber ejercido.

En la regularización, la Inspección considera la jurisprudencia y doctrina referida a la posible deducción de las cuotas soportadas con ocasión de operaciones de adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como otros supuestos de inversión del sujeto pasivo, pese a la ausencia de registro de las mismas, y ello, por no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir. Así se señala en el acuerdo y resulta de los cálculos efectuados, en la medida en que, con los cálculos llevados a cabo, se contrastan las cuotas soportadas por operaciones interiores declaradas en la autoliquidación con las registradas en el SII, excluyendo, por tanto, regularizar las cuotas soportadas por las operaciones mencionadas, siempre que se correspondan, efectivamente, con AIC o supuestos de inversión del sujeto pasivo en que conste la autorrepercusión del impuesto.

**DECIMOTERCERO.**- En cuanto al IVA soportado atribuido a operaciones de importación, en las autoliquidaciones presentadas (modelo 322) se observan cantidades en la casilla 77 (IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso).

Conviene recordar, en este punto, lo dispuesto por este TEAC en su resolución de 28 de septiembre de 2017 (RG 00-01516-2017), que a la vista del régimen contemplado en el art. 167 de la Ley del IVA y la normativa de desarrollo concordante, señalaba que:

*"El contribuyente tiene dos opciones frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación: (i) satisfacer su importe cuando reciba el documento en que conste la liquidación de la Aduana en los términos y plazos regulados en el Reglamento General de Recaudación o (ii) diferir el pago al momento de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Dicho con otras palabras, al contribuyente se le abren dos posibilidades una vez que recibe la liquidación de la Aduana, pagarla en ese momento o diferir el pago al momento de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente. Lo que no se pagó en su momento por haberse optado por el diferimiento debe pagarse más tarde, con ocasión de la presentación de la declaración-liquidación. Este pago posterior exige necesariamente incluir la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente, de suerte que si tal inclusión no se produce no se está efectuando en plazo el pago previamente diferido, iniciándose el periodo ejecutivo respecto de dicha cuota conforme a lo establecido en la DA 8ª del RIVA."*

El incumplimiento de la opción elegida para llevar a cabo el pago del IVA a la importación liquidado por la Aduana no conlleva, para el contribuyente, consecuencia más gravosa que la que acompaña al inicio del

período ejecutivo en cualquier otro caso. Por consiguiente, también cuando el sujeto pasivo se hubiese acogido al régimen de diferimiento de ese pago que ofrece el artículo 167 de la Ley del IVA, debe aplicarse la doctrina administrativa relativa a la deducción de cuotas de IVA a la importación.

Constituye criterio reiterado de este TEAC que cuando la Administración tributaria regularice el IVA devengado en las importaciones de bienes debe admitirse, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas. Sirva citar, por todas, la resolución de 24 de noviembre de 2016 (RG 00-00872-2013 y 00-00873-2013):

*"En el presente caso la Inspección liquidó el IVA devengado como consecuencia de las importaciones, pero no ha contemplado la deducibilidad del mismo.*

*A este respecto es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, adoptando jurisprudencia al respecto tanto del Tribunal Supremo como del TJUE, y recogido en su resolución de 23 de enero de 2014 (RG 1024/2011) y matizado en su resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 2078 y 2082/2011), el cual ha sido confirmado recientemente en tantas otras, que en las importaciones de bienes, conforme a los principios de regularización íntegra y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe admitirse la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas porque se cumplan los requisitos establecidos en la normativa al efecto, y con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública por compensarse entre sí el IVA repercutido y el IVA soportado. No obstante, no procede aplicar la íntegra regularización cuando la conducta del sujeto pasivo fuera fraudulenta, esto es, cuando se tratara de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o se hubiere realizado con abuso de las normas, puesto que en esos casos no se reconoce el derecho a la deducción.*

*En consecuencia, y dado que no aprecia la Inspección indicios para la comisión de infracción tributaria, hay que concluir que la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante".*

Por ello, este Tribunal considera que no resulta procedente la inadmisión de la deducción de las cuotas liquidadas por la Aduana y consignadas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se recibió el documento que contuvo aquella liquidación (circunstancia no cuestionada por la Administración tributaria), aunque las mismas se encontrasen pendientes de pago y aunque el sujeto pasivo estuviera obligado a la llevanza de los libros registro mediante el sistema de "suministro electrónico de los registros de facturación" e incumpliera con ella; so pena, de admitirse lo contrario, de vulnerar el principio de íntegra regularización en los términos expuestos por el TEAC si la conducta del sujeto pasivo no fue el resultado de una actuación abusiva o fraudulenta, circunstancia que debió haber quedado acreditada en el curso de la instrucción del procedimiento seguido para regularizar su situación tributaria, cosa que no sucede en el caso aquí revisado.

DECIMOCUARTO.- Finalmente, y volviendo, de nuevo, sobre la cuestión alegada por la entidad, de que se corrigieron el total de incumplimientos en relación al correcto registro de las cuotas del IVA soportado y que la regularización se fundamenta exclusivamente en el incumplimiento de un requisito formal, debemos recordar que, de la documentación que figura en el expediente, resulta que no existió, con carácter previo al inicio de las actuaciones, registro alguno en el SII de las facturas regularizadas.

Procede remitirnos, al efecto, y tal como ya señalara la Inspección en el acuerdo dictado, al contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (recurso número 1560/2010), en la que se admite la deducción del IVA soportado en aquellos casos en que existe error en la contabilización de determinadas facturas y no omisión en el registro. En concreto, el Tribunal Supremo afirma en el Fundamento de Derecho Tercero de dicha sentencia (por referencia al contenido en la sentencia de 1 de diciembre de 2011, recurso de casación núm. 786/2009), lo siguiente (el subrayado en nuestro):

*"Pues bien, tanto la aplicación de la doctrina del TJUE como de esta Sala arriba mencionada lleva a concluir la procedencia de la deducción pues, como se desprende del expediente administrativo y confirma con alguna de sus afirmaciones la Sentencia impugnada, más que de un incumplimiento formal se trata de un mero error en el cumplimiento de un requisito de este carácter.*

*Es decir, el obligado tributario no ha incumplido el deber de contabilizar las operaciones sino que ha procedido a su contabilización de forma incorrecta, teniendo la Administración todos los datos a su disposición para poder determinar la procedencia o no del derecho a la deducción por parte de Lactimilk, SA; derecho que, como hemos afirmado, tiene carácter sustancial.*

*Ciertamente, como sostiene la Administración, el art. 99.Tres de la Ley 37/1992 establece que "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 período 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 a que se refiere el párrafo anterior". Previsión legal que se ve completada, respecto a los Libros Registros de Facturas, con lo establecido en los arts. 63 , 64 y 67 del Reglamento 1624/1992 , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

Sin embargo, y en atención a las circunstancias de hecho que concurren en este caso, resulta desproporcionado y constituye un ejemplo de excesivo formalismo negar el derecho a la deducción del IVA por parte de la entidad en el ejercicio en que se practicó dicha deducción, con base en un error, que no es omisión, en el cumplimiento de la obligación de contabilización. Más aún cuando la propia Administración reconoce el mencionado derecho, aunque supeditándolo al momento en que la contabilización de las facturas se haga de forma correcta, es decir, se incluyan en el Libro Registro de Facturas recibidas; opción que, por otra parte, en este momento podría ser de imposible ejercicio, por el tiempo transcurrido."

Así pues, de lo reproducido puede extraerse que han de ser diferenciados los supuestos de incumplimiento absoluto e incumplimiento relativo de la obligación de realizar anotaciones en el Libro Registro del impuesto. Es distinta la situación en que el obligado tributario no contabiliza o no registra facturas en el Libro correspondiente, de aquella otra situación en que las anotaciones practicadas contienen errores sin trascendencia para la gestión y el control tributario.

En definitiva, ante los hechos que se deducen del expediente, en el que se ha omitido el registro de determinadas facturas en el Libro presentado al SII, han de ser desestimadas las alegaciones presentadas por el interesado.

**DECIMOQUINTO.-** En consecuencia con lo señalado, en relación con la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado que han resultado regularizadas, procede confirmar lo sostenido por la Administración, salvo en lo señalado en cuanto a las cuotas del IVA soportado correspondiente a las cuotas del IVA a la importación liquidadas por la Aduana e incluidas, en atención al sistema diferido, en las correspondientes autoliquidaciones.

**DECIMOSEXTO.-** Se refiere la entidad, finalmente, en alegaciones, en lo que a la liquidación practicada concierne, a errores de cálculo.

El primer error invocado se refiere como "*incorrectión de los ajustes incluidos ex novo en el Acuerdo de liquidación en relación con las cantidades resultantes a ingresar en el año 2020*".

Señala la entidad, al respecto, antes de centrarse en la cuestión referida al mayor ingreso en el territorio de Álava:

"i. En algunos territorios la compañía habría ingresado un importe superior al que correspondería, motivo por el cual se instó a las Administraciones implicadas la devolución de los importes correspondientes, y ii. En otros territorios (entre ellos, Álava) mi representada habría ingresado un importe inferior al correspondiente. Esta circunstancia fue puesta de manifiesto a las Administraciones."

La cuestión anterior ha resultado analizada en el fundamento de derecho cuarto, a efectos de aclarar que la rectificación operada, con las consecuencias invocadas por la reclamante, no requerían de la concesión de un nuevo trámite de alegaciones en los términos del artículo 188.3 del RGAT.

No obstante lo anterior, lo alegado si ha de tenerse en cuenta a efectos de la determinación de la cuota a ingresar, pues la misma resulta de la diferencia entre lo calculado por la Inspección y lo previamente ingresado por la entidad. Del contenido del acuerdo no parece desprenderse que en el procedimiento se haya tenido en consideración el ingreso adicional, en Álava, señalado por la reclamante, registrándose, en el acuerdo, un importe ingresado de 92.844,06 euros, frente a los 103.761,41 euros que señala la entidad.

Conforme a lo anterior, y acreditado ese ingreso adicional, en ejecución, la Inspección deberá ajustar el importe a ingresar procedente considerando el total de ingresos efectuados en el territorio de Álava.

Conviene apuntar, en este sentido, que pese a que se hace referencia, igualmente, a territorios en los que ha existido un ingreso superior al debido, no se profundiza sobre la cuestión, en el sentido de que pudiera ocurrir que por la Inspección se haya considerado un importe ingresado, posteriormente regularizado por la entidad.

**DECIMOSÉPTIMO.-** El segundo error de cálculo invocado se refiere a "*errores en la regularización por las cuotas de IVA caducadas al duplicar su importe*".

Se desprende del expediente que se efectuó, por la Administración, ajuste referido a cuotas que se consideraron caducadas, constando conformidad al mismo que se incluyó, en consecuencia, en el acta de conformidad incoada.

Al tiempo de dictar el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad, se incluyeron todos los ajustes y se dedujo el resultado de la conformidad previamente señalada.

La cuestión invocada, del error, ha resultado alegada con ocasión de las alegaciones a la propuesta.

La fundamentación del acuerdo, en este sentido, resulta adecuada, esto es, el ajuste derivado de la eliminación de las cuotas del IVA soportado caducado ha de incluirse en el acta de conformidad y de

disconformidad. No obstante, el resultado de las cuotas exigidas en conformidad se minora del que resulte en disconformidad.

La cuestión concreta alegada por la entidad, que toma, a modo de ejemplo, un periodo muy particular (noviembre de 2018), resulta aclarada en el acuerdo, en respuesta a lo planteado, señalando que en tal periodo no resultó cuota a ingresar ni en conformidad ni en disconformidad por lo que había de considerarse su importe para considerar la cuestión global, que resulta de considerar el resultado en el periodo siguiente (diciembre de 2018).

No aprecia, en consecuencia, este Tribunal, el error de cálculo alegado.

DECIMOCTAVO.- Conforme a lo dispuesto en los fundamentos de derecho previos, en lo que al acuerdo de liquidación se refiere, procede una estimación parcial de las pretensiones de la entidad, en lo que se refiere a la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado a la importación, con independencia de su registro en el SII, así como a la consideración del ingreso adicional acreditado respecto del territorio foral.

En este sentido, habrá de valorar la Administración, igualmente, si se obtuvieron, como consecuencia de las regularizaciones que la entidad manifiesta haber realizado, devoluciones de ingresos indebidos, que deban influir en la cuota a ingresar correspondiente a otro territorio, respetando, en todo caso, el principio de "non reformatio in peius"

DECIMONOVENO.- Sentado lo anterior, en el sentido de confirmar el acuerdo de liquidación dictado, procede conocer del acuerdo de imposición de sanción impugnado.

Para pronunciarse, este Tribunal, sobre la legalidad del acuerdo de imposición de sanción dictado, habrá de analizar la concurrencia de los dos elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular:

-Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.

-Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

VIGÉSIMO.- En cuanto al tipo infractor, la conducta de la entidad ha sido tipificada por la Administración de conformidad con el artículo 191 y 195 de la LGT. Los mismos disponen:

*"Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.*

*1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

*También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción."*

*"Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

*1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

*También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.*

*La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo."*

Las autoliquidaciones presentadas por el obligado en los periodos comprobados, de noviembre de 2017 a diciembre de 2020, arrojaron importes a compensar o bien importes a ingresar. La regularización practicada por la Administración determinó menores cantidades a compensar e ingresos superiores a los declarados, según el periodo comprobado.

La conducta realizada por el sujeto pasivo, consistente en dejar de ingresar en los periodos señalados las cantidades que debieron resultar de la correcta autoliquidación del impuesto y acreditar

improcedentemente cuotas a compensar, se ajusta a la conducta prevista en la normativa, que tipifica las mismas en los artículos 191 y 195 de la LGT.

En el acuerdo de imposición de sanción, se señalan las diferentes conductas que dieron lugar a la regularización considerada respecto de la entidad:

- Deducción de cuotas caducadas y cuotas de vehículos no deducibles, incluidas en el acta de conformidad.
- Deducción de cuotas soportadas no registradas, ausencia de declaración de recargo de equivalencia y errores en las autoliquidaciones, incluida en el acta de disconformidad.

El acuerdo de imposición de sanción que nos ocupa, referido al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad, se refiere a la conducta de deducción de cuotas soportadas no registradas, considerando que no concurre el elemento subjetivo en relación al resto de conductas que dieron lugar a regularización.

VIGÉSIMO PRIMERO.- En relación a las conducta sancionada, en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, ha de analizarse por este Tribunal si resulta acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, de acuerdo con la motivación contemplada en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

El análisis de la motivación de la culpabilidad que ha de realizarse en el procedimiento administrativo sancionador permitirá, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

*"3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."*

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

En relación con la existencia de culpabilidad en la conducta de la interesada, de acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta u otra ley". Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y, por consiguiente, también de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurran tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Por tanto, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia, considerándose la simple negligencia como un comportamiento susceptible de ser sancionado.

En este sentido, la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución española.

Asimismo, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico-administrativos ni los Tribunales de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las

anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso de casación 894/2015).

En conclusión, y como hemos señalado a lo largo del presente fundamento, el incumplimiento de la obligación tributaria genera la regularización, por el contrario la infracción sólo concurre cuando, entre otros, se da el requisito de la culpabilidad. Por tanto, lo que tiene que motivar el órgano sancionador no es el incumplimiento de la obligación tributaria (cuestión normalmente discutida cuando se impugna la liquidación) sino la razón de ser de la sanción, y la infracción tributaria que con su imposición trata de preservarse.

Si aplicamos todo lo expuesto al caso aquí examinado, se trata de determinar si, a la vista de los hechos acaecidos en el expediente y teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por la interesada, se ha acreditado de forma suficiente y razonada que se da en la recurrente, el requisito imprescindible del elemento subjetivo de la culpabilidad, aún a título de simple negligencia, para que la conducta realizada lleve aparejada una sanción.

En el supuesto objeto del presente recurso, la Administración actuante incorpora al expediente sancionador todo el material probatorio obtenido en el ejercicio de sus funciones a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, material que permite determinar como hechos probados los descritos anteriormente y que fundamentan la regularización practicada. En el acuerdo sancionador se reconoce, igualmente, que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos en el ajuste que ha originado la regularización, concluye que se aprecia que la conducta del sujeto infractor ha sido culpable, así como la no concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

En particular, el acuerdo de imposición de sanción objeto de impugnación, tras referir los hechos acaecidos en el expediente, tal como los mismos figuran en el acuerdo de liquidación y referir la cuestión normativa y jurisprudencial en relación al elemento subjetivo de la culpabilidad, señala lo siguiente:

*"Aplicación al caso concreto.*

*En su propuesta el instructor argumenta extensamente la apreciación de culpabilidad en la conducta del obligado tributario relativa a la indebida deducción de cuotas de IVA soportado no inscritas en el Libro Registro del SII. Esta Oficina Técnica, se adelanta ya en este punto, coincide enteramente con las apreciaciones del instructor sobre esta cuestión, así como con la contestación dada a las alegaciones presentadas por la entidad en el trámite de audiencia, expuesta en la propuesta.*

*Debe añadirse que el obligado ha presentado también alegaciones tras la formalización de la propuesta, si bien, como ha quedado reflejado en los antecedentes de hecho, la entidad se reitera en sus alegaciones previas, insistiendo en su conducta diligente. En este sentido esta Oficina Técnica, respaldando como ya se ha señalado, las conclusiones de la instrucción, desestima tales alegaciones, con base en las razones expuestas en la propuesta, que se repasan a continuación. En definitiva, a partir de las alegaciones del obligado y en relación con la apreciación de culpabilidad, se analizan los siguientes puntos:*

- *Si la subsanación de la falta de registro de las operaciones efectuada durante la comprobación inspectora exonera de la sanción.*
- *Si los fallos detectados en la aplicación informática del contribuyente detectados por el contribuyente tras la actuación inspector inciden en la existencia o no de culpa.*
- *Si existe o no oscuridad interpretativa que haya llevado al contribuyente a pensar que no era preciso el registro de las cuotas de IVA soportado para su deducción.*

(...)

*A partir de la contestación a las alegaciones del obligado que se acaba de exponer, el instructor concluye una serie de puntos que de manera clara e indubitable ponen de manifiesto la conducta negligente de la entidad en la deducción de cuotas de IVA soportado que no fueron inscritas en los Libros Registro del SII, conforme exige la ley del IVA.*

*En síntesis:*

- *Siendo el SII algo novedoso y complejo por la multitud de campos a llenar por cada operación, la obligación de consignar las cuotas en libros oficiales no es novedosa pues desde el inicio de la vigencia del IVA en 1993 el contribuyente sabe o debía saber que debe llevar un libro oficial donde anote de forma ordenada todas las facturas cuyas cuotas quiere deducir.*
- *En este sentido, el contribuyente sabe o debía saber que su Libro Registro SII de facturas recibidas era el libro oficial a cuya llevanza está obligado.*
- *Verificar que el total de cuotas que quiere deducir en la autoliquidación coincide con la suma de cuotas que figuran en el Libro Registro oficial de facturas recibidas no es una exigencia descabellada que pueda ampararse en que el SII es muy complejo de llenar aun con todos los*

defectos que pudieran tener los registros anotados: se trata de verificar si las cuotas suman o no lo que se deduce.

- Durante los 38 períodos mensuales autoliquidados y ahora comprobados, el contribuyente no ha verificado ni una sola vez esa suma (si lo hubiera hecho y desentendido, su actuación se consideraría dolosa).
- La ausencia de los registros impide considerar este hecho como un error formal como manifiesta el contribuyente de manera reiterada. Si las facturas hubieran sido registradas es algo que podría discutirse, pero aquí, sencillamente hay omisión de registros.
- No existe, ni el contribuyente alega, una interpretación razonable de la norma en el sentido de permitir deducir estos importes no registrados. El principio de inscripción registral es algo sólidamente asentado en nuestro Derecho.
- Tampoco la norma es novedosa, la redacción del art 99.3 de la LIVA por lo que respecta a la no deducibilidad de las cuotas no registradas permanece invariable desde el texto original publicado el 29/12/1992.
- El incumplimiento no ha sido algo ocasional o residual en su cuantía y que pudiera pasar desapercibido a un mínimo de diligencia: los importes no registrados son muy elevados y ha precisado de más de 100.000 modificaciones o altas en los Libro Registro SII de facturas recibidas. Bien es cierto que las 100.000 actualizaciones del libro recogen no solo altas sino también modificaciones de datos ya reflejados, pero al menos según el contribuyente, se han dado de alta en una serie de meses sucesivos, posteriores incluso a la liquidación de la Oficina Técnica, los registros relativos al importe de 6.871.998,58€ de cuotas soportadas deducidas que no figuraban anotadas en Libro Registro SII de facturas recibidas
- El software empleado por el contribuyente sin duda alguna que debe ser muy complejo y que el contenido de los libros SII también lo es pero lo exigible al contribuyente es lo mínimo para que se lleva un libro oficial. No hay ninguna tarea de validación de datos de menor nivel que la determinación de la suma de las cuotas registradas.
- Teniendo en cuenta que el software no es el proporcionado por la AEAT sino el que cada contribuyente ha decidido utilizar, no puede imputarse a la AEAT los defectos de este cuya manifestación más gruesa es que no estaba registrando multitud de cuotas y la simple suma de lo registrado en SII lo habría puesto de manifiesto.
- Además de la indagación efectuada por la Inspección, ésta ha analizado en este documento las circunstancias que el contribuyente considera que le exculpan de una actuación negligente y según lo expuesto para cada una de ellas, no son aceptables. Asimismo, considera que la sanción es proporcional con el daño al ser un mecanismo adecuado para evitar el fraude al inducir al contribuyente a registrar lo que pretenda deducir; y si no, posponer la deducción de las cuotas hasta el momento que las registre y por tanto pueda ser objeto de comprobación inspectora.

En definitiva, el obligado tributario ha incumplido uno de los requisitos básicos del IVA exigido claramente por la norma, como es el de registro contable, principio arraigado en el Derecho español y ya presente en el texto original, constituyendo una obligación fundamental para el sujeto pasivo del Impuesto la llevanza correcta de dichos Libros Registro. Este incumplimiento del requisito del registro contable de las cuotas de IVA soportado por parte obligado tributario no ha sido un mero incumplimiento informal, ha sido un incumplimiento reiterado en cada periodo comprobado.

El registro contable es un requisito cuyo cumplimiento resulta imprescindible para la gestión y el control tributario. La Ley del IVA regula las obligaciones contables del sujeto pasivo (art. 166 de la Ley, bajo la denominación "Obligaciones contables" señala que "La contabilidad deberá permitir determinar con precisión el importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo"), con la finalidad de determinar con precisión las magnitudes a liquidar. Así se logra una adecuada gestión del impuesto por parte del sujeto pasivo y un adecuado control por parte de la Administración Tributaria.

Como se ha señalado durante los 38 períodos comprobados el obligado tributario no ha verificado la suma de las cuotas de IVA soportado registrado a efectos de declararlo correctamente, su actuación es claramente negligente. No se puede, como pretende, dejar a su arbitrio el registro y la deducción de las cuotas de IVA soportado, porque tal conducta resulta ser contraria a la normativa aplicable y rayana al fraude en la medida que la imposibilidad de control puede permitir una doble deducción de cuotas. Está claro, en el presente caso, que a la hora de valorar este incumplimiento desde la óptica de un equilibrio entre control tributario y el excesivo rigor formal, prima la necesidad de preservar el control tributario al que no contribuye un incumplimiento reiterado y abultado del registro contable.

Siendo por tanto la conducta del obligado tributario negligente, se concluye la existencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de sanción."

Pese al esfuerzo de la Inspección por acreditar el elemento subjetivo de la culpabilidad, este TEAC considera que, en el caso que nos ocupa, el incumplimiento formal que ha dado lugar a la regularización, no resulta constitutivo de las infracciones tributarias que se le imputan, dadas las circunstancias

concurrentes, referidas a las explicaciones de la entidad y la voluntad y esfuerzo por subsanar los errores formales advertidos, sentado, adicionalmente, que se prevé una infracción concreta para este tipo de incumplimientos.

Por lo anterior, resultando que no concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad, procede anular el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

VIGÉSIMO SEGUNDO.- De acuerdo con lo previsto en los fundamentos de derecho de la presente resolución procede resolver:

- Estimación parcial de la reclamación 00-03742-2024, para dictar nueva liquidación ajustada a lo previsto en los fundamentos de derecho sobre la cuestión, especialmente en el décimo tercero, décimo quinto, décimo sexto y décimo octavo.
- Estimación de la reclamación 00-02772-2025, anulando el acuerdo de imposición de sanción dictado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.*

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda