

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

Resolución: 00/6532/2008 de 23/02/2010

IVA. Cuotas no registradas en el libro de registro de facturas recibidas. No puede conllevar la pérdida del derecho a deducir una simple obligación formal.

Por un error en el libro registro de facturas recibidas, donde constaban en el mismo ordenadas por fecha todas las adquisiciones intracomunitarias, así como las correspondientes bases e igualmente el tipo impositivo del 16% aplicable a las mismas, no figuraba consignado en el mismo el importe de las cuotas respectivas.

Como consecuencia de ello, en la propuesta de liquidación no se incluyeron como deducibles las cuotas soportadas en dichas adquisiciones intracomunitarias de bienes, pues según lo dispuesto en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, estas cuotas no constan registradas en el libro registro de facturas recibidas. Dichas cuotas serían deducibles, a juicio de la inspección, en la declaración-liquidación del periodo en que se contabilicen en el citado libro, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a su deducción.

El caso produjo la imposición de una sanción.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... En relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas en tales adquisiciones intracomunitarias de bienes, debe traerse a colación la doctrina dictada por el Tribunal Supremo en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, regularizándose por el IVA devengado no declarado por el sujeto pasivo y permitiendo la deducción de la cuota no registrada. Este Tribunal Económico Administrativo Central considera que aunque el supuesto de hecho difiere en un caso (supuesto de inversión del sujeto pasivo) y otro (adquisición intracomunitaria de bienes), tienen en común que el obligado tributario no había declarado el IVA soportado deducible, que en ambos casos el destinatario es deudor del impuesto, con efecto impositivo nulo, es decir, IVA soportado e IVA repercutido se compensan, de manera que el sujeto pasivo no debe ingresar cantidad alguna en el Tesoro, no existe perjuicio para la Hacienda Pública y se considera la conducta de buena fe del obligado tributario.

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

A tal respecto, la sentencia de 25 de marzo de 2009 recoge:

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

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

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

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

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

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

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

SEPTIMO .- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley , la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la Ley, cumpliendo

todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 %, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

De otro lado, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, trata de un cuestión jurídica análoga a la planteada. El asunto enjuiciado era el de una empresa italiana que contrata el transporte intracomunitario de bienes desde otros Estados miembros, y las facturas recibidas o no indicaban el IVA o hacían referencia a que las operaciones estaban exentas, por lo que la empresa no dedujo cuota alguna al considerar que no estaban sujetas. La Administración tributaria consideró que a estos transportes les era de aplicación el régimen de autoliquidación, por lo que procedió a liquidar a la empresa por el IVA devengado requiriéndole de pago por estas cantidades. Sin embargo, la Administración no permitió la deducción de las cuotas soportadas al considerar que había caducado el derecho a su ejercicio y además la empresa no había emitido autofactura de las operaciones, ni habían sido anotadas en el registro de facturas emitidas...

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, debiendo hacerse constar en la liquidación administrativa. El ejercicio del derecho a la deducción debe ser atendido al practicar la liquidación tributaria, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se repercuten las cuotas soportadas. De este modo, en los supuestos analizados, supuestos de inversión del sujeto pasivo y adquisición intracomunitaria de bienes, se atenúan las cargas formales, atendiendo al principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y la actuación de buena fe del obligado tributario (este último hecho es objeto de análisis en el siguiente Fundamento de derecho al analizar el elemento subjetivo de la conducta del sujeto pasivo)...

TERCERO: La segunda cuestión planteada es determinar si el acuerdo de imposición de sanción es conforme a derecho...

El artículo 170 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su apartado Dos dispone:

“Dos. Constituirán infracciones tributarias:

... 4.º La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley.” ...

No obstante, es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva, para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor, por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción...

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia 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...

Este Tribunal concluye que el acuerdo de imposición de sanción no es conforme a derecho, ya que si bien recoge la concurrencia del requisito objetivo, en relación al elemento subjetivo el acuerdo no motiva la culpabilidad del obligado tributario y no se determina de forma detallada las razones y extremos en que basa su existencia. En el acuerdo únicamente se alude a la falta de diligencia, a la no formulación de alegaciones o a la inexistencia de una interpretación razonable de la norma. Conforme la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de septiembre de 2008 (recurso 441/2005) el requisito de motivación no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan, y en el caso presente, tales argumentos no existen. El sancionado no puede conocer los motivos de la imposición de la sanción porque no se ha explicitado mínimamente las razones por las que se estima que el comportamiento del obligado tributario es constitutivo de infracción tributaria. Además de la falta de motivación de la culpabilidad del sujeto pasivo, deben considerarse los siguientes hechos: el obligado tributario presenta declaraciones informativas trimestrales donde se recogen las operaciones cuestionadas (a través de las cuales la Administración obtiene información y en base a las mismas regulariza la situación del obligado tributario) y libros registro de facturas recibidas, que aunque no consignen de forma expresa las cuotas soportadas, si indican las operaciones, bases y tipos impositivos aplicables; hechos que llevan a concluir que no ha existido un ánimo de ocultar las operaciones, ni una falta absoluta de contabilización de las mismas.