

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de marzo de 2009

Ponente: Frías Ponce, Emilio

La falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de las operaciones no impide su deducción.

El Tribunal Supremo, anulando una sentencia de la Audiencia Nacional, considera que la falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de las operaciones no impide su deducción, ni procede, por ello, liquidar intereses de demora en este caso de autorrepercusión del IVA.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El presente recurso ha sido interpuesto únicamente por la Abogacía del Estado, cuestionando el pronunciamiento relativo a la improcedencia de la liquidación de intereses de demora, por entender que la anulación por la sentencia impugnada no es ajustada a derecho...

Alega la Abogacía del Estado que la sentencia recurrida ha aplicado la doctrina acogida por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2004 (dictada en recurso 2441/04), que viene a afirmar que, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo del IVA, la propia normativa permite deducir el IVA soportado en el mes siguiente a tal hecho, por lo que, en caso de no realizarse el ingreso a su tiempo, como quiera que siempre se podrían deducir al mes siguiente las cuotas soportadas, los intereses por la demora nunca podrían sobrepasar el plazo de un mes.

Ahora bien, a su juicio, la tesis de la sentencia referida se ajusta al Ordenamiento Jurídico cuando se ingresa, y surge el derecho a deducir, pero no cuando no se ha realizado el pago de las cuotas, no obstante haberse devengado el tributo, lo que impide la deducción. En este último caso, según el Abogado del Estado, el sujeto pasivo se encuentra en situación de mora que habilita la liquidación de los intereses y la dilación que debe considerarse es la correspondiente al plazo que media desde que se devenga el tributo por realizar la operación gravada, hasta el momento en que se efectúa la regularización tributaria para exigir esas cuotas no ingresadas. Alude al art. 98.dos de la Ley que establece que en las importaciones de bienes el derecho de la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles, señalando que la realidad es que no se liquidaron unas cuotas devengadas cuando procedía, y que aunque, en principio esas cuotas podían haber sido deducidas, al incumplirse los requisitos formales exigibles para su deducción, no fue posible su deducción, habiendo sido precisa una actuación inspectora para exigir las cuotas no ingresadas en su momento, por lo que la Inspección estaba legitimada para exigir las cuotas con sus intereses desde la fecha finalización del periodo voluntario de pago hasta la práctica de la liquidación.

Por otra parte, agrega que las cuotas del IVA, en las que se produce la inversión del sujeto pasivo, no tienen norma alguna que limite los intereses a un mes, ... considerando de aplicación la doctrina contenida

en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 y 20 de diciembre de 1999 , que confirman la obligación de abonar intereses de demora sobre la base de que no existe un derecho de deducción automática del IVA puesto que, para que ésta opere es preciso ... el ejercicio de dicho derecho por el titular que está sometido a plazo de caducidad ... , por lo que no puede concluirse que deba tenerse por cierta una deducción efectiva potencial que ni es automática ni consta que hubiera tenido lugar.

TERCERO.- La parte recurrida alega ... que en el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.uno.2º de la Ley 37/92, de 28 de diciembre , en que el legislador ha procurado asegurar el ingreso en la Hacienda española del IVA devengado por las operaciones realizadas en territorio español por empresarios no residentes, obligando al empresario residente destinatario de la operación, éste no pierde el derecho a deducir la cuota de IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorepercutido), 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.

Recuerda que, en el caso que nos ocupa, no incluyó en su declaración de IVA, ni como devengado ni como deducible,... y que de haber seguido la conducta adecuada la Administración hubiera tenido a su disposición una declaración del Impuesto con un mayor IVA devengado (auto-repercutido) y, por idéntico importe, un mayor IVA deducible, siendo, consecuentemente, el resultado neto cero, es decir, la cuota omitida inexistente...

En definitiva, a su juicio, no hubo un incumplimiento de una obligación de pago sino sólo de carácter formal, por lo que no procedía exigir interés de demora alguno. Invoca la reiterada doctrina de esta Sala y del Tribunal Constitucional de que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, no de carácter sancionador. Otra cosa supondría un enriquecimiento injusto...

QUINTO.- Entrando en el motivo alegado, lo primero que se advierte es que el Abogado del Estado otorga el mismo tratamiento a todos lo supuestos de inversión del sujeto pasivo del art. 98.2 de la Ley, cuando ello no era posible a partir de la entrada en vigor de la Ley 42/94, en virtud de la modificación que se produce en el art. 98...

Antes de la reforma citada es cierto que sólo podía deducirse el IVA autosoportado, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, desde el momento del pago de las cuotas, por lo que los intereses se generaban desde que las cuotas tenían que ingresarse hasta el momento en que efectivamente se ingresaban...

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 42/94 se modifica la redacción del art. 98.2, distanciándose de la regulación anterior, por lo que la regla especial de nacimiento del derecho a deducir en función de la fecha de ingreso quedó limitada a las importaciones de bienes, si bien luego fue derogada también por la Ley 51/2007...

Por otra parte, tampoco son aplicables al caso, como hace el Abogado del Estado, las sentencias de 18 y 20 de diciembre de 1999, pues se refieren a supuestos del IVA a la importación...

SEXTO.- Efectuadas estas precisiones, y centrándonos en el caso litigioso, que se refiere al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto por el art. 84. uno 2 de la Ley 37/92,...

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 indisoluble 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....

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

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

SÉPTIMO.- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley , la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atendido 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...

Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño...

OCTAVO. - Por las razones expuestas, procede inadmitir el recurso de casación interpuesto respecto de la liquidación de intereses.

