

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4628/2009 de 14/02/2012

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Autorrepercusión. No necesidad de emisión de la autofactura y otros requisitos formales para reconocer el ejercicio del derecho a deducción del IVA soportado

En los casos de auto-repercusión, la falta de la autofactura no impide considerar que el IVA soportado cumple con los requisitos necesarios para su deducibilidad, no siendo exigible por la Administración la existencia de la autofactura, salvo en los casos en los que medie mala fe o actuación fraudulenta por parte del sujeto pasivo. Tampoco son exigibles los requisitos formales relacionados con esas autofacturas.

La inspección había regularizado incrementando el IVA devengado y rechazando el IVA soportado al no existir la autofactura y no estar registradas las operaciones en los Libros Registro. El contribuyente plantea que debe aceptarse la deducibilidad del IVA soportado correspondiente a la auto-repercusión a pesar del incumplimiento de estos requisitos.

En el caso se habían impuesto sanciones al contribuyente.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO: Los requisitos formales previstos en el artículo 97 de la LIVA son, con carácter general, de especial trascendencia para permitir al sujeto pasivo que soporta el IVA la correspondiente deducción del impuesto soportado. No obstante, con el fin de garantizar el adecuado funcionamiento de la mecánica impositiva, dichos requisitos deben ser analizados bajo la singularidad propia de los supuestos de inversión del sujeto pasivo, en los que como regla general, y salvo el supuesto de la existencia de prorrata, el efecto impositivo debería ser nulo, es decir, IVA soportado e IVA repercutido se compensan en el mismo sujeto y período de liquidación, de manera que el sujeto pasivo no debe ingresar cantidad alguna en el Tesoro.

Numerosa es la Jurisprudencia Comunitaria relativa al derecho a la deducción del IVA soportado en los casos de inversión del sujeto pasivo o autoliquidación del impuesto toda ella dirigida con carácter general a tratar de alcanzar el objetivo de neutralidad en el ámbito del impuesto, en el caso de que las operaciones además se realicen dentro del marco de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Así, debe traerse a colación en primer lugar, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 1 de abril de 2004, Asunto C-90/02.

53. A la luz de las consideraciones precedentes procede responder a la primera cuestión que, en el marco de un procedimiento de autoliquidación, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, no está obligado a estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva para poder ejercer su derecho a deducción.

Las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Europeo, y transcritas en el presente fundamento de derecho, han sido reiteradas recientemente en su Sentencia de 8 de mayo de 2008, (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07)...

OCTAVO: ... 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. Esto mismo resulta aplicable en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

... "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 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.

En efecto, como sostiene la parte recurrida, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 % que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta.

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, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las

sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90.”

Este mismo criterio se recoge de nuevo en la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009 (Recurso nº 1398/2004) y de 10 de marzo de 2010 (Recurso nº 5939/2004).

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en Resolución de 20 de julio de 2010 así como Resolución de 26 de enero de 2010 en relación con operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo.

NOVENO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación..

... Analizados los fundamentos que efectúa el TJCE pueden extraerse las siguientes consideraciones.

El Tribunal al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el Tribunal que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendentes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el supuesto que analizamos no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

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, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el de estar en posesión del documento denominado autofactura y del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se autorepercuten las cuotas soportadas.

