

## Cuestiones prácticas sobre aspectos formales en la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido soportado

**Ignacio García Sinde**

*Interventor y auditor del Estado*

*Inspector de Hacienda*

*Vocal del TEAR de Andalucía*

---

### EXTRACTO

En el presente trabajo abordamos cuestiones prácticas que se han planteado en la realidad en torno a los requisitos formales exigibles en el proceso de conversión de cuotas de IVA soportadas en cuotas de IVA deducibles. Tras una introducción sobre la importancia de la deducibilidad de cuotas de IVA –como exigencia del principio de neutralidad y como elemento excluyente de la imposición en cascada– distinguimos entre los requisitos formales de los documentos que son títulos hábiles para la deducción de cuotas de IVA y los requisitos formales referidos al registro de las cuotas soportadas.

**Palabras clave:** impuesto sobre el valor añadido; IVA deducible; requisitos formales; documentos justificativos; aspectos registrales.

---

*Fecha de entrada: 27-03-2018 / Fecha de aceptación: 11-05-2018*

## Practical questions about formal aspects of the deductibility of input VAT

Ignacio García Sinde

---

### ABSTRACT

Practical questions formulated in reality about the applicable formal requirements in the conversion of input VAT fees into deductible VAT fees are covered in this work. After the introduction about the importance of the deductibility of VAT fees –as a requirement of the neutrality principle and as an excluding element of cascade imposition–, it is stated a distinction between the formal requirements of the documents that are adept titles for the deduction of VAT fees and the formal requirements related to the register of input fees.

**Keywords:** value added tax; deductible VAT; formal requirements; supporting documents; registration aspects.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Documentos justificativos aptos para la deducción
  - 2.1. Factura o documento equivalente
  - 2.2. Matizaciones a la exigencia de factura
  - 2.3. Cuota de IVA soportada en tique
  - 2.4. En factura o documento a nombre de tercero
  - 2.5. Factura a nombre del cónyuge
  - 2.6. Caso de ausencia de factura, pero el interesado ha agotado las acciones para obtenerla
  - 2.7. La deducción de cuotas autorrepercutidas o autosoportadas en adquisiciones intracomunitarias o en otros supuestos de inversión del sujeto pasivo
  - 2.8. Cuota consignada en carta de pago de ingreso a una Administración pública
  - 2.9. Factura rectificadora por el destinatario
  - 2.10. Otros documentos
  - 2.11. Defectos en las facturas o documentos. Subsanación. Error en el tipo impositivo. Cuotas de IVA en importaciones de bienes
    - 2.11.1. Defectos en las facturas o documentos
    - 2.11.2. Subsanación
    - 2.11.3. Error en el tipo impositivo
    - 2.11.4. Cuotas de IVA en importaciones de bienes
  - 2.12. Medios de prueba
  - 2.13. Carga de la prueba
  - 2.14. Cargo de tarjeta
  - 2.15. Factura plurianual
  - 2.16. Recibo agrícola
  - 2.17. Conocimiento previo de las facturas por la Administración
  - 2.18. Aportación de la documentación
  - 2.19. Duplicados de facturas
  - 2.20. Documentos emitidos en papel con membrete del destinatario
  - 2.21. Consignación de porcentajes de participación en la factura
  - 2.22. Dificultades de identificación del destinatario de la factura
3. Aspectos registrales
  - 3.1. Documentos contables o registrales
  - 3.2. Doctrina general

- 3.3. Omisión justificada de registro
- 3.4. Registro de la cuota en los libros contables
- 3.5. Registro de operaciones intracomunitarias
- 3.6. Registro en libro de bienes de inversión
- 3.7. Factura contabilizada con fecha anterior a la de su emisión
- 3.8. Los libros registros de IVA no son documentos contables
- 3.9. Error de contabilización
- 3.10. Modelo 340
- 3.11. Error de registro
- 3.12. Contradicción entre documento y registro
- 3.13. Falta de registro y método de estimación de la base imponible
- 3.14. Aportación de dos libros

#### 4. Efectos de la no deducibilidad y conclusiones

#### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

García Sinde, I. (2018). Cuestiones prácticas sobre aspectos formales en la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido soportado. *RCyT. CEF*, 428, E1-E33.

## 1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA) es un tributo cuyo objeto imponible es el consumo, y para conseguirlo grava, con carácter general, el valor añadido en cada fase del proceso de producción o distribución de bienes o servicios.

En líneas generales, para someter a gravamen la capacidad económica que se desea someter a tributación, el procedimiento consiste en el cálculo del gravamen sobre el volumen total de operaciones sujetas y no exentas del sujeto pasivo, aplicando el tipo de gravamen que sea procedente, restando, al producto así obtenido, el importe del IVA soportado que se considere o sea deducible.

Dentro de este proceso, la deducibilidad del IVA soportado se convierte en una cuestión de gran importancia para la aplicación del principio de neutralidad del IVA en el gravamen indirecto sobre la producción y distribución de bienes y servicios. Primero, para ajustar el importe del resultado de la declaración (a ingresar, a compensar o a devolver) al objeto económico que se quiere someter a gravamen (valor añadido generado en cada fase del proceso de producción y distribución de bienes). Segundo, porque dado el creciente control sobre la cifra o volumen de operaciones del sujeto pasivo por parte de la Administración tributaria los intentos para rebajar el importe a ingresar o incrementar el saldo a compensar o a devolver se vuelven hacia el IVA deducible. De lo cual es buena prueba toda la problemática de las facturas falsas o falseadas.

Hemos de señalar que no existe correspondencia unívoca entre IVA soportado e IVA deducible. El primer presupuesto de la deducción de IVA es la existencia de una cuota soportada por un empresario o profesional sujeto pasivo de IVA. Pero no toda cuota soportada es cuota deducible, total o parcialmente. Sino que la cuota soportada ha de ser objeto de un examen o juicio que determine si la misma ha superado el proceso que convierte a la cuota de IVA soportada en una cuota de IVA deducible.

En el curso de este proceso, se ha de comprobar que la cuota soportada cumple una serie de requisitos legales y reglamentarios que la convierten en una cuota deducible. Estos requisitos los podemos clasificar o calificar, en nuestra opinión, en requisitos de carácter personal o subjetivo, material u objetivo, temporales, espaciales, teleológicos y formales.

En el presente trabajo pasamos a analizar diferentes cuestiones prácticas sobre los requisitos o aspectos formales que deben cumplir las cuotas soportadas para que se conviertan en cuotas deducibles. En principio, con carácter general, los requisitos formales son dos: que la cuota esté reflejada en una factura o documento equivalente y que la cuota se registre en los libros registros de IVA.

Hemos de señalar que el supuesto de facturas falsas o falseadas, al que nos hemos referido anteriormente, no lo consideramos como una cuestión de orden formal, sino una cuestión material u objetiva, que debe analizarse al tratar de los requisitos objetivos (existencia o inexistencia de la entrega de bienes o prestación de servicio reflejada en la factura).

La vigente Ley del IVA (LIVA, en adelante) regula esta cuestión básicamente en sus artículos 97 y 99. El primero regula los documentos aptos o utilizables como títulos de deducción y el segundo se refiere al registro o contabilización de las cuotas de IVA. Nos parece más preciso el término «registro» pues los libros de IVA forman parte de la documentación exigida por la normativa tributaria y no por la normativa contable, aunque usaremos los dos términos indistintamente.

Hemos de señalar algunas cuestiones sobre el alcance de este trabajo. No se trata de un análisis de la cuestión planteada en su totalidad, sino solo de aspectos prácticos sucedidos en la realidad. Y, asimismo, prescinde del análisis de lo relativo a las obligaciones del sistema de suministro inmediato de información, respecto del cual todavía no conocemos de la existencia de una problemática que haya trascendido a los tribunales económico-administrativos o a los tribunales de justicia.

Aunque excede del ámbito del estudio, señalemos que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas y consideradas o calificadas como deducibles se realiza mediante su inclusión en la correspondiente declaración-liquidación periódica a presentar por el sujeto pasivo.

En este punto, hemos de recoger que la Resolución de 19 de enero de 2005 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (res. núm. 00-03044-2002) recoge la tesis de que el resumen anual (modelo 390) es una declaración informativa, por lo que su no presentación no impide el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Igualmente excede del contenido de este trabajo lo relativo a la transmisión del derecho a la deducción.

## 2. DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS APTOS PARA LA DEDUCCIÓN

### 2.1. FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE

Con carácter general, el título de deducción es la factura o documento equivalente, conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de la LIVA. La Resolución de 7 de febrero de 2001 del TEAC (res. núm. 00-06100-1998)<sup>1</sup> –dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio–, referida al ejercicio del derecho a la deducción utilizando como título un contrato privado, señala

---

<sup>1</sup> Comentada por Blázquez Lidoy (2001, pp. 75-82).

que el artículo 97 de la LIVA no ampara el ejercicio del derecho a la deducción con un contrato privado. Pues el contrato privado no tiene la consideración de factura y porque, en este caso, se omiten dos datos que exige la normativa reguladora de la factura (numeración y CIF del adquirente).

Esta resolución hace alusión a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) de 14 de julio de 1988, en el sentido de entender que la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros a condicionar el ejercicio del derecho a la deducción a la posesión de un documento que puede contener información mercantil e información precisa para el adecuado control tributario.

En el mismo sentido –necesidad de que exista factura para ejercitar el derecho a la deducción– se manifiesta la Sentencia de 5 de marzo de 2004 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. núm. 2092/2002), señalando que «no se trata de una cuestión de prueba, sino que la factura es el auténtico título de la deducción, que no puede ser suplido por ningún otro documento, ni siquiera por la escritura pública en las que las partes hacen manifestaciones al respecto». Reitera la sentencia que no se trata de una cuestión de prueba «sino de gestión coherente del impuesto. Y más en un tributo como IVA, en el que la factura es el documento imprescindible de gestión a través del cual se desplaza hasta el consumidor final».

## 2.2. MATIZACIONES A LA EXIGENCIA DE FACTURA

Sin embargo, existen numerosos pronunciamientos administrativos y judiciales que matizan las afirmaciones anteriores. Respecto de la **escritura pública**, aunque la Resolución del TEAC de 19 de junio de 2002 (res. núm. 00-01890-1999) niega que pueda ser título de deducción (criterio confirmado por las Resoluciones del TEAC de 23 de junio de 2004 –res. núm. 00-03862-2001, al no mencionarse la escritura pública en el art. 97 LIVA la misma como título de deducción–, y de 13 de octubre de 2004, res. núm. 00-00556-2002, relativa a un supuesto de adquisición en proindiviso), existen pronunciamientos en sentido contrario.

Así, las Sentencias de 30 de enero y 28 de noviembre de 2003 del TSJ de la Comunidad Valenciana (reces. núms. 495/2000 y 1035/2002, respectivamente) admiten la deducción de la cuota de IVA consignada en escritura pública de venta, ya que la misma recoge toda la información que se exige para las facturas (excepto la numeración), pudiendo efectuarse el control administrativo, no ofreciendo mayor garantía la factura (documento privado) que la escritura (documento público). Además, consideran las sentencias que denegar el derecho a la deducción a quien ha soportado el IVA supone gravarlo con una capacidad contributiva superior a la que realmente tiene. Asimismo, se señala que denegar la deducción es contrario al principio de proporcionalidad y supone hacer depender el ejercicio del derecho a deducir del cumplimiento de un requisito formal no trascendente.

En el mismo sentido, admiten la escritura pública como título de deducción de cuotas soportadas las Sentencias del TSJ de Andalucía de 19 de julio de 2010 (rec. núm. 933/2007) pues las menciones que se contienen en la misma permiten tener por «cumplidas las garantías dirigidas a

evitar el fraude, por lo que excluir la deducción supondría un formalismo excesivo, sin función alguna de garantía de ingreso, y una interpretación del artículo 97 de la Ley del Impuesto excesivamente rigorista que produce un efecto desproporcionado y contrario al principio de neutralidad según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades»; de 14 de enero de 2011 (rec. núm. 1049/2008); de 11 de marzo de 2011 (rec. núm. 27/2008) que señala que «una limitación estricta de los medios de prueba documentales que pudieran acreditar un determinado hecho imponible, máxime tratándose de documentos en los que interviene un fedatario público, podría entrar en colisión con la tutela judicial efectiva... amén de suponer una merma del derecho de capacidad económica del contribuyente quien no obstante acreditar fehacientemente una operación constitutiva de un hecho imponible, gravado en cuanto manifestación de su riqueza, se ve impedido a ejercer su derecho de deducción por la ausencia de factura a pesar de disponer de escritura pública»; de 18 de marzo de 2011 (rec. núm. 896/2008); y de 14 de septiembre de 2012 (rec. núm. 926/2010).

No debemos dejar de reseñar la Sentencia de 25 de enero de 2013 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 592-2011) en la que no se admite la escritura pública como título de deducción pues la misma no contiene el desglose del IVA, y no se puede saber cuál es la cuota soportada. Es decir, la escritura debe contener los datos precisos para determinar la cuota y en general debe contener los datos que se exigen a la factura.

Es cierto que, por ejemplo, la Sentencia de 18 de junio de 2009 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 261/2008) señala que «venimos considerando que la factura o documentos sustitutivos de la misma, es un elemento imprescindible para tener derecho a la deducción de las cuotas de IVA, sin que su ausencia pueda subsanarse por la escritura pública de compraventa para justificar que ha soportado IVA por importe de 152.800.000 pesetas por la operación de compraventa en ella documentada».

El Tribunal Supremo con fecha 11 de julio de 2011 (rec. núm. 219/2008) –recurso de casación para la unificación de doctrina– dicta sentencia en la que con fundamento en que el artículo 97 de la LIVA se refiere a «documento justificativo» y considerando que el documento que sustituye a la factura debe contener todos los datos que la factura debe incorporar, admite la escritura pública como título de deducción. Criterio que reitera en su Sentencia de 26 de abril de 2012 (rec. núm. 149/2010), recogiendo doctrina antiformalista en el sentido de que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales», con lo que admite la escritura pública como título de deducción del IVA.

La Sentencia de 29 de septiembre de 2011 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 688/2010) recoge la anterior doctrina del Tribunal Supremo, en la que se valora para admitir la deducibilidad el hecho de que el recurrente hubiera interpuesto reclamaciones económico-administrativas contra la negativa a la emisión de las facturas, siendo resueltas de forma estimatoria, en el sentido de que el reclamado estaba obligado a la expedición de las facturas.

La Sentencia de 12 de abril de 2012 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 259/2010) analiza un caso en el que no existe escritura pública, pero sí documento privado de venta, factura expedida, copia de pagarés, libro registro, factura de abono a una sociedad dedicada a la intermediación in-



mobiliaria, informe de arquitectos sobre elaboración de un proyecto para el terreno a que se refiere el documento privado. Entiende del tribunal «sin que la mera ausencia de escritura pública pueda sin más suponer la exclusión de la deducción del IVA soportado. Y es que del conjunto de documentos aportados, se debe presumir la realidad de la transmisión del bien, sin que quepa presumir la actitud fraudulenta no solo de la recurrente, sino también de las personas físicas y jurídicas que corroboran la realidad de la venta».

La Sentencia de 29 de abril de 2014 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 564/2012) señala que «ciertamente falta el documento físico de la factura y la escritura pública de compraventa no se aporta hasta la formulación de la demanda en el presente recurso contencioso-administrativo, pero la cuota se encuentra debidamente reflejada en el Libro Registro de Facturas Recibidas, la recurrente señala la dificultad de obtención de la factura por no constar en el domicilio indicado en la escritura pública de compraventa y, principalmente, en el documento notarial de adquisición de los inmuebles se hace constar por el notario que por dicha transmisión se ha repercutido el IVA, sin que la Administración tributaria, en ningún instante, haya cuestionado su posterior ingreso en plazo legal. Quedan con ello cumplidas las garantías dirigidas a evitar el fraude, por lo que excluir la deducción supondría un formalismo excesivo, sin función alguna de garantía de ingreso, y una interpretación del artículo 97 de la Ley del Impuesto excesivamente rigorista que produce un efecto desproporcionado y contrario al principio de neutralidad según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades. De ahí que, interpretando la norma en el sentido más favorable al ejercicio de la deducción, de acuerdo con el principio de neutralidad que debe presidir la gestión del tributo, procede estimar la pretensión de considerar deducible el IVA soportado en esta adquisición».

En el ámbito administrativo el cambio de criterio se admite por el TEAC en su Resolución de 21 de junio de 2012 (res. núm. 00-00500-2010) admitiéndose que las cuotas deducibles pueden probarse de otras formas distintas de la factura, siempre que los documentos justificativos acrediten de modo fehaciente la realidad de las cuotas.

Pero la admisión de la escritura pública como título de deducción tiene sus limitaciones. Así, en la Resolución de 26 de enero de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (res. núm. 41-03970-2010) no se admite la deducción al señalar que para que la escritura sea título de deducción en la misma «debe contenerse el acto de repercusión expresa del IVA, con indicación de su base imponible, del tipo aplicable y de la cuota repercutida». En el caso analizado en la escritura se indicaba la indicación «IVA incluido» al regular el pago del precio, pero esta indicación genérica, que no recoge ni la base ni el tipo ni la cuota, no puede justificar la deducción del importe calculado y considerado por el reclamante como deducible.

### 2.3. CUOTA DE IVA SOPORTADA EN TIQUE

La Resolución de 18 de noviembre de 2008 del TEAC (res. núm. 00-01550-2007) deniega la posibilidad de deducir el IVA consignado en tiques de caja, ya que los mismos no contienen todos los requisitos de las facturas completas, pues no lo son. Especialmente, destaca la ausencia del

destinatario de la operación. Al ser un documento anónimo cualquiera podría deducir un IVA que no ha soportado. El carácter anónimo del tique, por tanto, lo invalida como título de deducción.

#### 2.4. EN FACTURA O DOCUMENTO A NOMBRE DE TERCERO

En principio, debemos considerar que un sujeto pasivo no puede utilizar como título de deducción una factura o documento equivalente que esté girado a nombre de un tercero. Así, la Sentencia de 30 de enero de 2004 del TSJ de Galicia (rec. núm. 7284/2000) deniega el derecho a la deducción de cuotas que aparecen expedidas a nombre de un socio supuesto subarrendador del local al sujeto pasivo.

La Sentencia de 8 de noviembre de 2004 del Tribunal Supremo (rec. de casación núm. 6295/1999) tras señalar que «en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva» y que «la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria», aborda la cuestión denegando la deducción, argumento que «en cambio, no se enerva en la demanda el segundo requisito exigible, cual es la legitimación del sujeto pasivo que intenta ejercitar ese derecho, debiendo aparecer acreditada en el propio documento, su identificación, y no la de otra persona, como ocurre en el presente caso, por lo tanto en este aspecto no puede prosperar la tesis actora» y que «la razón por la que se establecen en la Ley reguladora del Impuesto estos requisitos formales para la deducción de cuotas es la de evitar abusos jurídicos de las personas que se consideren con derecho a la deducción impidiendo que una misma deducción pueda ser ejercitada por dos sujetos pasivos diferentes, uno el que figura como destinatario de la operación en el documento justificativa del derecho a la deducción y otro distinto».

La Sentencia de 25 de enero de 2012 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 654/2009) no admite la deducción a la sociedad encargada de la gestión de un centro comercial de las cuotas consignadas en facturas a nombre de los arrendatarios de los locales, ya que «la carencia de facturación a su nombre de los servicios suministrados a fin de evitar una doble deducción unido a la circunstancia de que en ningún instante se ha acreditado que deba soportar los gastos de comunidad en cumplimiento del contrato suscrito... es lo que determina que no tenga derecho a la deducción indebidamente practicada en su declaración».

Sin embargo, en la Sentencia de 14 de julio de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 2111/2003) aborda un caso muy frecuente que no es otro que el hecho de que las facturas de suministro eléctrico estén a nombre de un tercero. En esta sentencia se considera que negar el derecho a la deducción por el hecho de que las facturas vengan a nombre del anterior titular de la actividad supone una interpretación excesivamente rigurosa del artículo 97 de la LIVA. Valora especialmente que no es corriente pagar facturas ajenas y que toda actividad productiva precisa

de electricidad. En el mismo sentido y del mismo tribunal, la Sentencia de 9 de julio de 2007 (rec. núm. 1768/2002) o la Sentencia de 17 de julio de 2009 (rec. núm. 2012/2007), que valora que no se haya negado la realidad de las cuotas soportadas, se inclinan por admitir la deducción de las cuotas que constan en documentos a nombre de una tercera persona distinta del sujeto pasivo.

La Sentencia de 7 de junio de 2010 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 207/2007) valora el principio de neutralidad y los criterios antiformalistas del Tribunal Supremo para concluir en el mismo sentido en admitir la deducibilidad de cuotas consignadas en facturas a nombre de terceros.

La Sentencia de 29 de noviembre de 2007 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 1077/2003) también admite la deducción de cuotas consignadas en facturas a nombre de terceros, al probarse que los sujetos pasivos las soportaron y porque la sociedad ha probado que los destinatarios no han deducido dichas cuotas.

Se plantea así que la deducción de cuotas consignadas en documentos de terceros puede excluirse cuando sea probada o sea probable la doble deducción. La Sentencia de 18 de febrero de 2013 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 650/2010), en un caso en que la factura de compra se había emitido a nombre del representante de la sociedad que ejercita el derecho a la deducción, señala que la prueba de la doble deducción debe aportarse por la Administración, que «tiene a su alcance, sin la menor dificultad, la posibilidad de acreditar que tal deducción por parte de la persona a cuyo nombre se emitió la factura, efectivamente lo ha realizado».

Sin embargo, existen dificultades para la prueba de la doble deducción. En primer lugar, cuando el destinatario de la factura ejercita el derecho a la deducción en el plazo de cuatro años que tiene para ejercitar el derecho. El control de estos supuestos de doble deducción se antoja difícil. La situación se complica más cuando el destinatario y el ejercitante del derecho a la deducción tienen domicilio social en territorio foral y en territorio común.

Pero es más, existen supuestos en que el destinatario de la factura no tiene derecho a la deducción (por ejemplo, por ser comerciante minorista en régimen especial) pero un tercero intenta la deducción (parece que es el caso de la citada Sentencia del TSJ de Andalucía de 25 de enero de 2012).

La solución es complicada, pero el adecuado control del derecho a la deducción debía exigir que el tercero a cuyo nombre se expide la factura emitiera una nueva factura con el mismo importe al sujeto pasivo que ejercita el derecho a la deducción (con importe a ingresar cero, pues las bases de IVA repercutido e IVA deducible coinciden), si ello fuera posible. Pues existen supuestos –suministro eléctrico, por ejemplo– en los que los costes de la modificación o cambio del titular del contrato lo hacen difícil o inviable.

Un supuesto diferente es el abordado en la Resolución de 12 de mayo de 2009 del TEAC (res. núm. 00-03888-2006) en el que no se admite la deducción de cuotas soportadas a la importación, ya que quien ejercita el derecho no figura ni en los DUA ni en los documentos de pago como importador, y ello aunque esta forma de proceder se deba a que el interesado actúa de esta manera porque ya había superado el cupo de importaciones.

Una última puntualización es señalar que un caso distinto es el supuesto de transmisión del derecho a deducir, en el que evidentemente el documento debe estar a nombre del sujeto pasivo transmisor.

## 2.5. FACTURA A NOMBRE DEL CÓNYUGE

Es el caso tratado en la Sentencia de 20 de diciembre de 2002 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 713/2000) en el que las facturas y la escritura pública de adquisición de un bien fueron extendidas a nombre del cónyuge que no es sujeto pasivo de IVA. Señala la sentencia que «no parece congruente que se admita que el sujeto pasivo del tributo, efectuando las liquidaciones trimestrales derivadas del arrendamiento del inmueble, sea la recurrente y que sin embargo no se le considere legitimada para practicar la deducción por el IVA soportado en su adquisición», «siendo evidente que fácilmente puede la Administración tributaria evitar que sean personas distintas las que practican lo que debería ser deducción única», por lo que se admite el derecho a la deducción.

En el mismo sentido, la Sentencia de 6 de noviembre de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 602/2007).

En el supuesto de que la adquisición la efectúe la sociedad de gananciales, la Resolución de 7 de julio de 1999 del TEAC (res. núm. 00-06117-1997) señala que «cabe la adquisición de un bien para la sociedad de gananciales por uno solo de los cónyuges... Por otro lado, la identificación de la Comunidad de Bienes integrada por ambos cónyuges como sujeto pasivo del IVA en las operaciones en las que interviene, es exigida desde que tiene tal consideración... por lo que no puede negarse la deducción de las cuotas efectivamente soportadas por dicha Comunidad por el incumplimiento de un requisito formal que no resultaba exigible en el momento en el que se adquirió el bien ganancial». El hecho de que la factura esté únicamente a nombre de uno de los cónyuges no impide su total deducibilidad.

## 2.6. CASO DE AUSENCIA DE FACTURA, PERO EL INTERESADO HA AGOTADO LAS ACCIONES PARA OBTENERLA

Este supuesto es planteado por la Sentencia de 22 de marzo de 2005 del TSJ del Principado de Asturias (rec. núm. 2107/2001), que admite la deducción de la cuota de IVA consignado en escritura pública aunque el interesado no dispone de factura, pues el mismo agotó los medios que el ordenamiento jurídico pone a su alcance para obtenerla, como es ejercicio de acción civil (juicio de menor cuantía) ante los tribunales ordinarios, existiendo una sentencia que condena al vendedor a entregarle la factura.

La Sentencia de 10 de marzo de 2014 del Tribunal Supremo (rec. núm. 5679/2011) va más lejos pues admite la deducción de cuotas de IVA aunque el sujeto pasivo no está en posesión de la factura ni de ningún otro documento. El Tribunal Supremo atiende al dato de que la Inspección

enumera en el acta las operaciones en las que se soportó por el sujeto pasivo el IVA, por lo que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales (pues la Administración puede y debe dirigirse contra los repercutidores para exigir el IVA repercutido) y señala que el sujeto pasivo interpuso contra los proveedores las correspondientes reclamaciones económico-administrativas para exigir la entrega de las facturas, obteniendo resoluciones favorables a su pretensión, no siendo justo que para ejercitar el derecho a la deducción tuviera que esperar a estar en posesión de las facturas, pues de este modo asumiría los perjuicios dimanantes de un fragante incumplimiento de sus proveedores.

## 2.7. LA DEDUCCIÓN DE CUOTAS AUTORREPERCUTIDAS O AUTOSO-PORTADAS EN ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS O EN OTROS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Este caso es tratado por la Sentencia de 5 de abril de 2006 del TSJ del Principado de Asturias (rec. núm. 161/2001) que niega la deducción al no existir factura o documento equivalente.

Sin embargo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de marzo (rec. núm. 4608/2006) y 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 1398/2004) llegan a la conclusión contraria, considerando que el mero hecho de consignar las cuotas autorrepercutidas en el modelo de declaración-liquidación habilita al sujeto pasivo para incluirlas en las casillas del modelo dedicadas a esta cuestión, sin necesidad de confeccionar documento alguno (autofactura) o de consignar las cuotas soportadas en los libros registros, que nada aportan al control de la deducción.

La Resolución de 14 de febrero de 2012 del TEAC (res. núm. 00-04628-2009) asume este criterio al señalar que «debe concluirse conforme a la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atender 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 autorrepercuten las cuotas soportadas. De este modo, en los supuestos analizados, supuestos de inversión del sujeto pasivo, 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 que no estamos ante una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas».

En este caso, se constata que las cuotas a deducir se han declarado como cuotas repercutidas en la declaración-liquidación en la que se ejercita el derecho a la deducción, lo que facilita el control de su existencia. Ello no quiere decir que necesariamente toda cuota autorrepercutida sea necesariamente deducible, pues puede no serlo por tratarse de un bien de uso personal, o de una cuota cuya deducción está prohibida. Lo que se debe entender es que la misma inclusión en la declaración-liquidación de la cuota tanto como cuota repercutida como cuota deducible viene a sustituir las exigencias formales.

Este criterio de deducción que podemos denominar «automática» es rechazado para su aplicación en un supuesto de permuta en la Resolución de 22 de junio de 2010 del TEAC (res. núm. 00-06085-2008). Este tribunal considera que en una operación de permuta en la que no se han emitido facturas procede regularizar la cuota que se debió repercutir, pero no se admite la deducción de la cuota que se debió soportar por no existir autofactura. Considera expresamente el TEAC que no procede aplicar el criterio señalado respecto de las cuotas autorrepercutidas, ya que en estos casos existe una única operación, mientras que en la permuta se trata de dos operaciones, realizadas por dos sujetos pasivos distintos.

## 2.8. CUOTA CONSIGNADA EN CARTA DE PAGO DE INGRESO A UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Es el supuesto abordado en la Sentencia de 1 de diciembre de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 79/2005), en el sentido de que, atendiendo a los principios de neutralidad y proporcionalidad, no puede limitarse los medios de prueba del derecho a deducir.

Cita –para fundamentar su criterio– la STJCE de 5 de diciembre de 1996, por lo que considera que la transacción en la que se repercute el IVA puede probarse por otros medios. En concreto, considera que la Administración, en este supuesto, no duda de la realidad de la transacción, ni del abono del IVA.

A nuestro juicio, lo fundamental es que la función de control del ingreso del IVA por la Administración pública puede ejercitarse a la vista de la carta de pago en la que consta el ingreso del IVA en otra Administración (por ejemplo, precio público por un aprovechamiento forestal).

## 2.9. FACTURA RECTIFICADA POR EL DESTINATARIO

Este supuesto es analizado por la Sentencia de 13 de septiembre de 2007 del TSJ de Cataluña (rec. núm. 1773/2003), que considera que no procede la deducción de cuotas que constan en facturas que han sido rectificadas por el destinatario, pues no se prueba que exista autorización del emisor para esta rectificación, ni que la rectificación corresponda a algún supuesto legal de modificación de la base imponible. Esta rectificación no es un mero defecto de facturación.

## 2.10. OTROS DOCUMENTOS

El caso del uso de otros documentos mercantiles como título de deducción es estudiado en la Sentencia de 4 de junio de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 629/2006). Analiza, en primer lugar, el supuesto de los recibos de arrendamiento, considerándolos títulos hábiles para la deducción por cuanto cumple con los requisitos exigidos por el Real Decreto 2402/1985 (reglamento

de facturación vigente en aquel momento), que permiten acreditar todos los extremos necesarios para la deducción y no cuestionándose que la cuota fue ingresada.

La misma sentencia analiza la deducción con «vendís» considerándolos título habilitantes para la deducción en la medida en que contienen todos los datos necesarios para la deducción.

La Sentencia de 15 de mayo de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 1101/2006) respecto de los recibos de arrendamiento señala que «aparte la denominación, nadie discute que estamos ante documentos representativos de la operación que permiten acreditar todos los extremos necesarios para la deducción, cuya autenticidad nadie discute, atendiendo a que aquí estamos ante una comprobación, no cuestionándose, además, que la cuota fue debidamente declarada e ingresada, habrá que considerar acreditado el IVA soportado y deducible».

En el trasfondo de este criterio radica la naturaleza bilateral de la operación de repercusión de IVA. Si la repercusión de la cuota de IVA no se discute, ni se duda de su declaración o ingreso, meras formalidades no pueden impedir, en principio, el ejercicio del derecho a la deducción, pues la cuota repercutida y a deducir ya está en poder del Tesoro Público.

## 2.11. DEFECTOS EN LAS FACTURAS O DOCUMENTOS. SUBSANACIÓN. ERROR EN EL TIPO IMPOSITIVO. CUOTAS DE IVA EN IMPORTACIONES DE BIENES

### 2.11.1. Defectos en las facturas o documentos

Existen casos en los que el fundamento de la no deducibilidad para la Administración son defectos en las facturas o documentos. En principio, prevaleció una tesis formalista (por ejemplo, en la Resolución de 7 de febrero de 2001 del TEAC, res. núm. 00-06100-1998, no se admite la deducción de cuotas consignadas en facturas con defectos como la falta de número de la factura o el NIF del destinatario).

Sin embargo, en la actualidad, en esta cuestión prevalece una tesis antiformalista, favorable a la deducción aunque los documentos que justifiquen o con los que se intenta justificar el derecho a la deducción tengan defectos no sustanciales. Son defectos sustanciales aquellos que impiden el adecuado control de la deducibilidad por parte de la Administración.

Por ejemplo, la Resolución de 25 de marzo de 2011 del TEAR de Cataluña (res. núm. 00-01101-2009) señala que se debe admitir el derecho a la deducción de cuotas que constan en facturas que contienen algún incumplimiento formal. Se fundamenta la Resolución en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C- 96/07; Sentencia de 30 de septiembre de 2009, asunto C-392/09; Sentencia de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03) y en la naturaleza de los incumplimientos (falta el número de la factura, la consignación del tipo impositivo, la falta de indicación del domicilio del emisor).

Pero la deducibilidad o no deducibilidad debe analizarse caso a caso. Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 14 de octubre de 2011 (rec. núm. 551/2009) analiza el caso de facturas emitidas por un proveedor de combustible autorizado para emitir con la mención «IVA incluido» en el que la Administración deniega la deducibilidad alegando que la factura no indica los litros suministrados. Pues bien, la sentencia considera que «la mención de los litros de combustible que, desde luego tiene importancia para el cálculo del impuesto especial, y aunque este se integre en la base, no añade garantía alguna para el control del impuesto, con lo que, exigirlo como hace la Inspección, sin que repetimos, lo exija ni el reglamento ni la autorización, constituye un exceso de formalismo contrario al principio de neutralidad del tributo».

Por su parte, la Sentencia de 24 de enero de 2012 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 47/2009) aborda el caso de una factura que se limita a señalar que lo vendido son corderos, sin que conste el número de ellos vendido ni su precio unitario. Datos que el tribunal considera que son necesarios ciertamente «para que los órganos de gestión pueda hacerse una composición de la realidad de las operaciones y de los precios abonados, elementos esenciales del impuesto». Es decir, no se puede comprobar el cumplimiento de la regla de afectación de los artículos 92 y 94 de la LIVA.

La Sentencia de 28 de mayo de 2012 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 1096/2009) contempla el caso de una factura cuya deducibilidad se pone en duda por el defecto de no consignar una descripción adecuada de la operación facturada. En concreto, la fórmula que es utiliza es «total servicios prestados». La sentencia considera que lo que sucede es que esta fórmula descriptiva «impide la mínima verificación de cuáles pudieron ser, efectivamente, tales servicios y su previsible afectación a las actividades sujetas y no exentas al IVA, por lo que más que de descripción de las operaciones sería más correcto hablar de ausencia de las mismas».

La Sentencia de 16 de octubre de 2012 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 433/2011), ante la demanda de deducibilidad por parte del recurrente, señala «que la respuesta ha de ser necesariamente negativa pues su derecho lo fundamenta una factura de la entidad D... SA, donde todos sus apartados están en blanco y que, supuestamente referida al ejercicio 2001, hace difícilmente acogible el alegato de la demandante de que la misma por error figura en pesetas cuando en realidad era en euros, pues en ese año todavía circulaba esta última moneda en nuestro territorio, razón por la cual procede la desestimación del recurso formulado».

Por su parte, la Sentencia de 16 de julio de 2003 del Tribunal Supremo (rec. de casación núm. 10589/1998) distingue entre unos defectos subsanables «de tal modo que cuando se proceda a la correspondiente rectificación puede el sujeto pasivo ejercitar el derecho a la deducción correspondiente, en las declaraciones-liquidaciones que presente a partir de ese momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de cinco años», y otras deficiencias que no imposibilitan la deducción, «porque: a.- la neutralidad del IVA quedaría contradicha por la ruptura de un eslabón de la cadena estructural del impuesto, con distorsiones tanto para quien no siendo consumidor esté indebidamente soportando el tributo como para la Administración que recibe el impuesto doblemente (de quien lo ha soportado y del consumidor a quien este le repercute finalmente la carga); b.- la omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales y no impide



en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo incompletos o incorrectos, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido en virtud de la apreciación conjunta de la prueba); c.- no permitir la deducción o devolución de las cuotas soportadas del IVA, cuando no existen razones de peso para ello, implica, en realidad, una doble imposición (cuando es así que el formalismo excesivo es contrario al principio de proporcionalidad y, especialmente, al de neutralidad que caracteriza al IVA)».

La Resolución de 27 de junio de 2013 del TEAR de Andalucía (res. núm. 41-03164-2012) anula una liquidación en la que se excluía la deducción de cuotas de IVA porque en las facturas de compra de «fermentadores» se usa la abreviatura «Fdres». Se considera que este defecto formal no impide el ejercicio de la función de control sobre la factura, considerando que la Administración no señala circunstancia alguna que haga dudar sobre la realidad de las adquisiciones, ni de la no necesidad de los bienes adquiridos para el proceso productivo.

La Resolución de 29 de octubre de 2012 del TEAR de Cataluña (res. núm. 08-01661-2009) admite la deducción de cuotas recogidas en facturas, ya que en las mismas se produce una remisión a un contrato de ejecución de obras donde se indica el tipo de obra y el detalle de los servicios prestados, siendo suficiente para la valoración de las facturas.

La Resolución de 6 de febrero de 2013 del TEAR del Principado de Asturias (res. núm. 33-02258-2012) admite la deducción de cuotas consignadas en facturas en las que había omitido el CIF del emisor, ya que existía documentación y antecedentes administrativos que contenían el CIF correcto del emisor.

La Resolución de 22 de enero de 2015 del TEAC (res. núm. 00-05371-2012) excluye la deducción de cuotas cuando la actuación de la Inspección ha puesto de manifiesto la inadecuación del contenido del documento con la realidad acreditada por la Administración, pues el destinatario de la factura y que ejerce el derecho a la deducción es distinto del adquirente en contrato privado, descripción somera de la operación que no permite identificar el bien, contradicción entre los pagos a cuenta que se dicen efectuados y el contenido de una escritura pública, que la cuota no aparece registrada en los libros registros del sujeto pasivo que ejercita el derecho a la deducción.

### 2.11.2. Subsanación

En el supuesto de la Resolución de 3 de noviembre de 2009 del TEAC (res. núm. 00-04391-2008), en el curso del procedimiento, el contribuyente aportó unas facturas incompletas y, en un momento posterior, las facturas rectificadas con los defectos subsanados. No se admite la deducción, ya que no se puede determinar si los segundos documentos han sido emitidos por quien prestó el servicio o por el propio destinatario, pues en los documentos no se hace constar que se trate de facturas rectificativas.

### 2.11.3. Error en el tipo impositivo

La Resolución de 29 de mayo de 2009 del TEAR de las Islas Baleares (res. núm. 07-00269-2007) admite la deducción de la cuota consignada en una factura repercutida aplicando un tipo inferior al debido, pues dicha cuota se corresponde, aunque solo sea parcialmente, con la cuota que se debió repercutir aplicando el tipo correcto.

### 2.11.4. Cuotas de IVA en importaciones de bienes

La existencia de defectos formales en los que los documentos en los que consta el IVA a la importación no impiden su deducción, al no existir riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública. Por ello solo en el caso de conducta fraudulenta tendente a obtener una ventaja fiscal o que se actúe con abuso de las normas, se debe reconocer el derecho a la deducción (así resulta de Resoluciones del TEAC de 23 de enero de 2014 –res. núms. 00-01815-2010 y 00-01024-2011–, y 23 de octubre de 2014 –res. núm. 00-02078-2011–).

## 2.12. MEDIOS DE PRUEBA

La Sentencia de 6 de noviembre de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 1331/2006) recoge un supuesto en el que ante la oficina gestora se presenta por el contribuyente una documentación que la sentencia considera que no son facturas, ni siquiera se sabe si son documentos acreditativos de la entrega o pedidos. Ante el TEAR se había presentado otra documentación que fue analizada en la resolución administrativa impugnada señalando las incoherencias de la documentación.

Pero el tribunal llega a una conclusión estimatoria favorable a la deducibilidad con fundamento en la prueba aportada ante el mismo tribunal. En la vía judicial se presentaron las facturas originales, en las se hace constar que se trata de una reimpresión corregida, se trae como testigo al representante comercial que gestionaba los pedidos y al representante de la proveedora, y se presenta declaración complementaria del modelo 347 del emisor de las facturas recogiendo las operaciones, lo que supone que el declarante se expone a ser sancionado y comprobado.

Igualmente, la sentencia valora que no se discuta el ingreso del IVA repercutido, señalando que hubiera sido necesario establecer un ajuste con la proveedora y comprobar la declaración del IVA soportado por el emisor.

## 2.13. CARGA DE LA PRUEBA

En esta materia, considerando que la deducibilidad corresponde al reclamante, la carga de probar la misma recae sobre el contribuyente (art. 105 LGT). La Sentencia de 13 de junio de 2014 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 232/2013) es clara en este sentido, en un supuesto de aparente

duplicidad de deducciones, al señalar que «es la actora la que ha podido ofrecer una explicación suficiente, pero nada explica, limitándose en unos escritos escuetos y nada aclaratorios, a insistir en que, pese a la diferencia en el libro registro, la factura correspondiente al apunte son los dichos.

Y en tales términos, no podemos menos que coincidir con la Abogacía del Estado en cuanto a que, si ha habido un error de registro o una duplicidad de facturas, solo la actora puede aclararlo, lo que no hace ni intenta siquiera».

## 2.14. CARGO DE TARJETA

El supuesto de ejercicio del derecho a la deducción aportando como justificante documental la relación de cargos en una tarjeta de crédito es abordado en la Sentencia de 23 de junio de 2015 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 3/2014), en la que no se admite dicho documento para justificar la deducibilidad de cuotas de IVA. Entiende el tribunal que «conviene precisar que el documento emitido por V, SA (emisor de la tarjeta) no es en realidad una factura, ni siquiera una factura rectificativa, sino un documento financiero en el que se pone en conocimiento del titular de la tarjeta, y su correspondiente obligación de abono mediante cargo en la cuenta bancaria señalada por el titular, de las cantidades reflejadas en los vales o notas de cargo firmadas por el titular o personas expresa o tácitamente autorizadas por el mismo. No es por tanto una factura, ni siquiera un documento sustitutivo de la misma, expedido por quien suministro el combustible a los vehículos de la recurrente, sino una mera relación de cargos contra una tarjeta como medio de pago y que se pasarán a su cobro conforme a lo pactado». Además, señala la sentencia que como con la tarjeta se pueden comprar numerosos productos, falta la garantía de que se han adquirido productos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial del demandante.

Supuesto distinto es el planteado en la Resolución de 28 de enero de 2009 del TEAR de Galicia (res. núm. 27-00115-2008) relativa a facturas emitidas por S... respecto de las adquisiciones de productos a través de la tarjeta expedida por S... en función de un contrato en el que S... actúa como comisionista de compra en nombre propio y por cuenta de la empresa titular de la tarjeta y que considera como título habilitantes para la deducción.

## 2.15. FACTURA PLURIANUAL

En el caso tratado en la Resolución de 29 de septiembre de 2011 del TEAR de Andalucía (res. núm. 41-09808-2009) se analiza un supuesto en que el reclamante pretende la deducción de la cuota de IVA consignada en una factura que recoge la prestación de servicios desde abril de 1998 hasta abril de 2006 (o sea, ocho años).

La resolución deniega el derecho a la deducción por varias razones. Primero, considera necesario que el reclamante hubiera dado una explicación acerca de cómo es posible que la sociedad

emisora hubiera estado durante ocho años prestando servicios de alto valor sin haber percibido contraprestación alguna.

Segundo, la factura incumple las limitaciones temporales (un mes) de los artículos 2.4 y 6 del Real Decreto 2402/1985 y 11 del Real Decreto 1496/2003, en cuanto al periodo temporal de las operaciones que puede recoger una factura.

Tercero, cuando se ejercita el derecho a la deducción se están deduciendo cuotas que se habían devengado con más de cuatro años a la anterioridad a la fecha de la factura, por lo que se ha extinguido el derecho a la posible deducción (art. 99.3 LIVA).

Cuarto, se excluye la aplicación de una posible devolución aplicando la doctrina del Tribunal Supremo sobre el derecho a la devolución de cuotas caducadas, pues la caducidad tiene como presupuesto el ejercicio del derecho a la deducción por lo que existe la posibilidad de controlar el ejercicio del derecho, mientras que en el caso que nos ocupa las cuotas han permanecido ocultas a la Administración, que no ha podido ejercitar la función de control que le es propia.

## 2.16. RECIBO AGRÍCOLA

Los recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca son títulos de deducción. Formalmente, el requisito formal más importante, amén de consignar el importe de la compensación agrícola, es la firma del agricultor que entrega los productos y percibe la compensación.

## 2.17. CONOCIMIENTO PREVIO DE LAS FACTURAS POR LA ADMINISTRACIÓN

En el caso abordado en la Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (res. núm. 14-03444-2013) se aborda un supuesto en el que el reclamante aporta documentación de que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes le había efectuado un requerimiento en cuyo texto se identificaban perfectamente tres facturas, «por lo que no puede justificarse una liquidación que elimina su deducibilidad por el hecho de no aportar las facturas que la Administración conoce y ha recibido en contestación del requerimiento (art. 105.2 de la LGT)».

## 2.18. APORTACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN

La deducción de la cuota exige un documento que la soporte. Este puede ser en papel o electrónico. El reclamante debe estar en posesión del mismo al tiempo de ejercitar el derecho.

Pero la comprobación de la realidad del hecho de que el reclamante estuviera en posesión del documento en el momento del derecho a la deducción se sustituye por el hecho de aportarlo

a la Administración en el curso del procedimiento gestor o inspector destinado a comprobar el correcto ejercicio del derecho a la deducción.

En relación con esta cuestión, la Sentencia de 16 de febrero de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 13/2015) considera que existen dudas sobre la aportación real de la factura, ya que se pone en duda por la oficina gestora y por el TEAR la validez del sello de registro que se incorpora a un documento en que se afirma que se aporta la factura. La sentencia valora la falta de inicio de actuaciones penales por un posible delito de falsedad para concluir que debe tenerse por efectuada la presentación de la factura, pero que deben retrotraerse las actuaciones a fin de que la oficina gestora tenga la posibilidad de analizar la misma y pronunciarse sobre la deducibilidad de la cuota que en la misma se consigna.

La Sentencia de 2 de junio de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 9/2015) confirma las liquidaciones que excluyeron la deducción de cuotas deducidas al no haberse aportado documentación, pero que se aportan con la demanda jurisdiccional. Valora la sentencia la escasa explicación sobre la falta de aportación de la documentación a la oficina gestora, sin que «por lo tanto, pueda darse por buena la prueba documental aportada ante la Sala so pena de soslayar de esa forma la intervención de los órganos de la Administración tributaria que debieron examinarla con carácter previo, intervención que, por tanto, no hay razón para sustituir ahora».

En el ámbito administrativo, se llega a similar conclusión en la Resolución de 27 de enero de 2011 del TEAR de Andalucía (res. núm. 11-01905-2009), en un supuesto en el que no se ha aportado documentación a la oficina gestora, se indica que «ante este tribunal se han aportado los justificantes del IVA soportado, pero no corresponde su análisis a este tribunal, cuya función es enjuiciar la acción de la Administración, que es correcta a la vista de la documentación existente en el expediente, sino que dado que existe un plazo de cuatro años para ejercitar el derecho a la deducción, lo que procede es que el reclamante lo ejercite en dicho plazo, y no, tras haber privado a la oficina gestora del análisis de la documentación, pretender que este tribunal le admita esta deducción, ya que esa no es su función».

## 2.19. DUPLICADOS DE FACTURAS

La Resolución de 5 de febrero de 2003 del TEAC (res. núm. 00-02452-2000) admite la deducción de cuotas consignadas en duplicados de facturas, siempre que los mismos hayan sido confeccionados o emitidos en la forma prevista legalmente.

## 2.20. DOCUMENTOS EMITIDOS EN PAPEL CON MEMBRETE DEL DESTINATARIO

Se admite la deducción de las cuotas consignadas en los mismos, según Resolución de 30 de septiembre de 2008 del TEAR de Castilla y León (res. núm. 47/02134-2002), pues los documentos recogen todas las exigencias legales y reglamentarias que deben contener.

## 2.21. CONSIGNACIÓN DE PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN EN LA FACTURA

La Resolución de 26 de enero de 2012 del TEAR de Madrid (res. núm. 28-19650-2010) señala, con apoyo en el artículo 97.4 de la LIVA, que se excepciona la consignación en las facturas de los porcentajes de participación de los destinatarios de la operación, si dichos porcentajes se pueden acreditar mediante otros documentos y no se trata de un supuesto de comunidad de propietarios que sea sujeto pasivo de IVA.

## 2.22. DIFICULTADES DE IDENTIFICACIÓN DEL DESTINATARIO DE LA FACTURA

En el caso abordado en la Resolución de 27 de enero de 2012 del TEAR de Cataluña (res. núm. 43-01461-2009) se dispone que existe una mezcla de personas físicas y la sociedad civil privada en la que participan las personas físicas (se trata de una concesión administrativa a personas físicas que han constituido una sociedad civil para la explotación de la concesión). La resolución admite la deducción pues la imposibilidad de identificar debidamente al destinatario de la operación fue alegada por el reclamante y no rebatida por la oficina gestora y porque el tribunal aprecia que el defecto formal no constituye abuso de la norma ni se utiliza para un presunto fraude. Por último, señala que el principio de neutralidad apoya la deducibilidad de las cuotas soportadas.

## 3. ASPECTOS REGISTRALES

### 3.1. DOCUMENTOS CONTABLES O REGISTRALES

El segundo aspecto de los requisitos formales en la deducibilidad de cuotas de IVA se refiere al registro o contabilización de las mismas. En principio, la LIVA exige –como requisito de la deducibilidad– que las cuotas estén debidamente registradas en un registro o libro de naturaleza tributaria (libro registro de facturas recibidas).

Ya señalamos en la introducción que, por falta de problemática revisora, no abordábamos las cuestiones relativas a la obligación de suministro inmediato de información de IVA, cuya última regulación se encuentra en la Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, por la que se modifican la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registros del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y otra normativa tributaria, y el modelo 322 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de Entidades. Modelo individual. Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana», aprobado por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.

Entrando en la materia registral, la Resolución de 8 de julio de 2009 del TEAC (res. núm. 00-01713-2007), que cita la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2004 (res. núm. 00-05959-2001), precisa que esta contabilización no se exige por la LIVA que sea previa (no es requisito de deducibilidad), por lo que la exigencia de registro debe ser interpretada en relación con la existencia de un requerimiento o de una actuación de comprobación o inspectora. Cuando existan tales actuaciones, solo puede considerarse como deducible el importe de las cuotas de IVA que estuviesen contabilizadas o registradas con anterioridad al inicio de las actuaciones. El fundamento de esta conclusión es que la existencia del registro en el momento del ejercicio del derecho a la deducción es de imposible comprobación.

La estructura de dicho libro debe contener, a nuestro juicio, al menos, los siguientes datos:

N.º	S.º N.º	Fechas	Emisor	Concepto	Base	Tipo	Cuota	Total	%	Deduc.	Importe

- El número de asiento en el libro.
- El número de la factura del emisor.
- Las fechas de registro, de emisión de la factura o documento y de la operación.
- La identificación del emisor (nombre y CIF).
- El concepto de la factura y descripción del objeto de la misma.
- La base de la operación.
- El tipo de IVA aplicado. Lo más adecuado sería una columna para cada tipo aplicable.
- La cuota que consta en la factura recibida o en el documento.
- El importe total de la operación.
- El porcentaje de deducción (prorrata provisional, afectación parcial)
- El ejercicio o no de la deducción, ya que existe un plazo de cuatro años para el ejercicio del derecho.
- El importe efectivo de la deducción consignada en la declaración-liquidación.

A esta información básica se puede añadir información sobre la aplicación del criterio de caja (en los sujetos pasivos de este régimen especial) y sobre el importe del IVA no deducible para el reclamante.

La función del libro registro es permitir a la Administración el control inicial de la deducción ejercitada, para que tenga un conocimiento de los documentos que permiten dicho ejercicio (permite comparar el libro con los datos de los modelos 347 presentados por otros contribuyentes, o con la información recibida del modelo 340 o del sistema de suministro inmediato de informa-

ción, analizar la naturaleza de las operaciones, si los tipos aplicados son aparentemente correctos o no, la búsqueda de duplicidades de cuotas deducibles, el cumplimiento de los requisitos temporales de ejercicio del derecho a la deducción).

A partir de su análisis la Administración puede continuar la comprobación de la totalidad o de parte de las operaciones en las que se ha ejercitado el derecho a la deducción, normalmente con el requerimiento de las facturas recibidas.

Pese a que aparentemente es una cuestión que no parece muy problemática, sin embargo, el análisis de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa nos permite encontrar casos conflictivos que pasamos a analizar.

### 3.2. DOCTRINA GENERAL

Al igual que vimos al analizar los aspectos documentales de la deducción, tras una postura inicial de considerar que el cumplimiento de los requisitos formales reviste una especial trascendencia, hasta constituirse casi virtualmente en requisitos de carácter constitutivo, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han suavizado la interpretación del artículo 99 de la LIVA.

Un resumen de la doctrina administrativa en esta materia lo encontramos en la Resolución de 26 de mayo de 2004 (res. núm. 00/5959/2001) del TEAC. Dice la misma que «lo que establece el artículo 99.Tres es que, mediando tales actuaciones, en las liquidaciones resultantes de las mismas solo 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 ejercitó, 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 do-



cumento 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 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 periodos a que se refiere la comprobación, pero que no fueron deducidas en su día por el contribuyente en las autoliquidaciones de dichos periodos. 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 siguiente, 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 este, no obstante, optar por su deducción no en tales liquidaciones sino en las autoliquidaciones correspondiente a posteriores periodos de liquidación, siempre dentro del plazo de caducidad de cuatro años establecido en el artículo 99.Tres párrafo primero».

Doctrina que es recogida por las Sentencias del TSJ de Andalucía de 28 de junio de 2011 (rec. núm. 1683/2008) y de 18 de enero de 2012 (rec. núm. 653/2009), pero con la peculiaridad esta última de que establece que en el caso de ejercicio del derecho a la deducción en un periodo posterior a la contabilización, la actuación es correcta. Es decir, es posible contabilizar la cuota soportada en un ejercicio y ejercitar el derecho a la deducción en un ejercicio posterior. O sea, *a contrario sensu*, no es necesario contabilizar la cuota en el ejercicio de deducción.

La Sentencia de 23 de febrero de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 247/04) analiza el artículo 99.Tres de la LIVA y no encuentra que el mismo incumpla la Sexta Directiva, puesto que «el requisito formal de la contabilización en los libros registros correspondiente en absoluto puede considerarse como un requisito que impida o dificulte en exceso el derecho a la deducción, máxime cuando el propio texto permite en el supuesto de cuotas no contabilizadas la posibilidad de deducción en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes».

La Sentencia de 19 de enero de 2010 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 147/2007) entiende que no es posible la deducción de cuotas no registradas en los libros, pues tal omisión «hurta la posibilidad de control por parte de la Administración sobre las cantidades deducibles». Pero admitiendo el diferimiento de la deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 99.Tres de la LIVA.

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 25 de noviembre de 2010 (rec. núm. 653/2008) señala que «desde luego la falta de cumplimiento del requerimiento para que aportara el Libro Registro de Facturas recibidas es ya suficiente para justificar la validez de la liquidación provisional practicada. No obstante, aunque admitiéramos su posterior aportación, lo cierto es que ni en el listado presentado se hace constar que se corresponda con el registro de facturas recibidas y, de ser así, no cumpliría las exigencias formuladas del artículo 64 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, siendo además tan numerosas y graves las deficiencias observadas que no nos encontramos ante un simple error, sino ante un documento que no cumple los requisitos mínimos para ser identificados con un Libro Registro de facturas recibidas».

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2014 (rec. núm. 382/2012) dispone que «para supuestos como el que ahora se trata en los que una vez iniciada la actuación comprobadora o inspectora el sujeto pasivo aún no había contabilizado las operaciones en las que el impuesto se le repercutió, los términos del citado precepto no permiten la deducción en el ejercicio comprobado o inspeccionado sino en los ulteriores y en tanto no caduque el derecho a deducir». El precepto citado no es otro que el artículo 99.Tres de la LIVA.

### 3.3. OMISIÓN JUSTIFICADA DE REGISTRO

La Sentencia de 31 de octubre de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 1364/2004) recoge la posibilidad de la deducción de cuotas cuando se acredita que la omisión en los libros registros obedece a un error u otra causa justificada. Reconoce la sentencia que «esto acerca la cuestión a un evidente casuismo donde se tendrá que analizar las circunstancias concurrente en cada caso y valorar la veracidad de las alegaciones justificativas de que la omisión fue consecuencia de un mero error». En el caso analizado se considera que «partiendo que consta la factura de referencia con plenitud de requisitos para considerarla como tal, la explicación dada por la actora es suficiente por cuanto es cierto que existe un salto en la numeración de facturas, omitiendo la n.º 38 y que, precisamente, las dos anteriores a esta corresponde con sendas facturas emitidas por la entidad P.M.SL. Es por consiguiente admisible la concurrencia de una disfunción del programa informático, muy concreta y puntual dentro de la considerable facturación de la entidad que determina que debe considerarse correcta la deducción practicada en la autodeclaración del IVA soportado».

La Sentencia de 9 de abril de 2007 del mismo tribunal (rec. núm. 90/2005) no admite un error de impresión de los listados de facturas recibidas al señalar que «es en el trámite de alegaciones a dicha propuesta donde la actora habla de error de impresión en la relación de facturas aportadas presentando un nuevo listado, de formato idéntico al primero, pero donde ya se recogen las facturas recibidas que la Administración tributaria había puesto de relieve como no contabi-

lizadas. Este supuesto error, que extrañamente se corresponde con las facturas de mayor importe y del que no se da cumplida explicación sobre su causa, no puede tener la virtualidad que se pretende por la actora una vez que medió requerimiento de la Administración y se indicó como no deducibles cuotas no contabilizadas».

### 3.4. REGISTRO DE LA CUOTA EN LOS LIBROS CONTABLES

El artículo 99 de la LIVA exige el registro de las cuotas soportadas en el libro registro específico –Libro registro de facturas recibidas–, documento de carácter administrativo.

La Sentencia de 24 de abril de 2007 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 808/2002) contempla el caso en que se «acepta su contabilización en la cuenta 472 Hacienda Pública y en el Libro Diario», considerando que ha quedado acreditada la repercusión al haberse contabilizado la cuota soportada en los libros de contabilidad mercantil.

### 3.5. REGISTRO DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

La Sentencia de 22 de abril de 2008 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 432/2006) confirma la liquidación de las cuotas de operaciones intracomunitarias pero no admite su deducibilidad pues la justificación alegada de la falta de las operaciones por «un error del programa informático que ha procedido a compensar ambas partidas al ser de signo contrario» «ya que un programa de contabilidad que no respete el principio básico de no compensación de partidas de signo contrario resulta difícil entender que esté en el mercado». Al no estar la autofactura registrada, la deducción de la cuota consignada en la misma tendría que diferirse al periodo de contabilización en los libros registros del impuesto. Conclusión que considera no excesiva, ya que la llevanza de libros es un instrumento fundamental de la prevención del fraude y porque se difiere la deducción, no se excluye.

La Sentencia de 24 de julio de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 222/2007) determina la procedencia de la liquidación que no admite la deducibilidad de una cuota autorrepercutada en una operación intracomunitaria al no existir contabilización alguna de las cuotas, «ya que la llevanza de los libros registros constituye un instrumento fundamental para la prevención del fraude» y «el hecho de que la misma cantidad que se devenga como cuota sea deducible como IVA soportado no altera lo dicho, ya que es principio de todo registro contable la no compensación de partidas de distinto signo». Además, señala que el artículo 99 de la LIVA no excluye su deducción, sino que la difiere al momento del registro, por lo que la exclusión de la deducibilidad no se considera un mecanismo desproporcionado y contrario al principio de neutralidad.

### 3.6. REGISTRO EN LIBRO DE BIENES DE INVERSIÓN

Pero no en el Libro registro de facturas recibidas de las cuotas soportadas es el supuesto analizado en la Sentencia de 29 de enero de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 538/2006),

admitiendo la deducibilidad con el siguiente razonamiento: «ciertamente una interpretación rigorista de dicho precepto, de tal manera que, pese a haber sido comprobada la realidad del IVA soportado, se produce un cierre contable y se difiere la deducción a ejercicios posteriores, nos podría plantear si se trata de un mecanismo adecuado para la prevención del fraude o si se trata de una sanción encubierta, ya que, si la partida deducible ha sido comprobada y la deducción ha sido hecha correctamente en la fecha de devengo de las cuotas deducibles, sin limitación de prueba, resulta difícil entender la razón del diferimiento. Debiendo tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal de las Comunidades en sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/1995), a cuyo tenor hay que distinguir entre el ejercicio del derecho a la deducción y el posterior control de la Administración, en cuyo momento, de la sexta directiva no resulta limitación alguna en cuanto a los medios de probar el derecho a la deducción.

No obstante, no entendemos preciso plantear cuestión prejudicial alguna, por cuanto, en nuestro caso, no estamos propiamente ante una ausencia de contabilización sino ante una irregularidad contables, ya que la operación aparecía reflejada en otros de los libros obligatorios según la normativa del impuesto. Contabilización que ha permitido a la Inspección comprobar la efectiva realización de la operación y las cuotas soportadas y el plazo en el que aún se puede deducir. En consecuencia se estará negando la deducción de una IVA soportado por una irregularidad formal que no afecta a la seguridad del sistema como medio de prevención del fraude, por lo que denegarla sería una interpretación del artículo 99.3 contraria al principio de neutralidad que establece la Sexta Directiva».

### 3.7. FACTURA CONTABILIZADA CON FECHA ANTERIOR A LA DE SU EMISIÓN

El caso de una factura registrada en una fecha anterior a la de su emisión es abordado por la Sentencia de 7 de octubre de 2011 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 512/2009) al señalar que «lo cierto es que para el ejercicio del derecho es preciso disponer de la factura y que esta haya sido debidamente contabilizada. La contabilización se produce, según resulta del registro de facturas recibidas a finales de 2007; pero no se trata de una factura debidamente contabilizada, ya que, aunque la actora tuviera en su mano un ejemplar del documento este es de fecha posterior» y justifica esta conclusión en que «no se trata de una exigencia excesivamente rigorista contraria a la neutralidad del impuesto, sino una garantía proporcionada contra la elusión del impuesto. Ya que, por actuaciones de la propia parte, que en ningún momento ha solicitado de su proveedor una conducta distinta, se estaría llegando a la deducción de impuesto que aún no ha sido ingresado ni devengado para Hacienda».

### 3.8. LOS LIBROS REGISTROS DE IVA NO SON DOCUMENTOS CONTABLES

Es la declaración que efectúa la Sentencia de 11 de noviembre de 2011 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 692/2009) para concluir que en el procedimiento de comprobación limitada se puede solicitar la aportación de los libros registros –que no constituyen documentación contable– por

lo que su examen no está vedado a la oficina gestora en el seno del procedimiento de comprobación limitada (en el que no se puede solicitar la documentación contable).

### 3.9. ERROR DE CONTABILIZACIÓN

La Sentencia de 6 de marzo de 2009 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 561/2006) aborda un caso en el que se producen irregularidades contables. Así, se contabilizan supuestas entregas a cuenta respecto de las cuales no consta documento acreditativo de las mismas, y se contabiliza el IVA consignado en una escritura, pero el apunte es anulado, ya que las cuotas de IVA contabilizadas como generadas en las entregas a cuenta absorben dicho importe.

Dice el tribunal «pero esas anotaciones, pese a su irregularidad, permiten perfectamente seguir el proceder del contribuyente y ha permitido comprobar el IVA efectivamente soportado, excluyendo aquellas partidas cuya repercusión no ha sido justificada». En este caso, prosigue la sentencia que excluir la deducción supondría un formalismo excesivo, sin función alguna de garantía de ingreso y una interpretación del artículo 97 excesivamente rigorista que produce un efecto desproporcionado y contrario al principio de neutralidad.

La Sentencia de 1 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo (rec. núm. 786/2009) recoge un caso en el que las cuotas de IVA soportado fueron registradas como notas de abono de un menor IVA repercutido. Las operaciones se habían registrado –pese a estar en posesión de las facturas emitidas por los proveedores– con signo negativo en el Libro registro de facturas emitidas y no en el Libro registro de facturas recibidas con signo positivo. La sentencia señala que «con estos parámetros debemos abordar el supuesto que nos ocupa y que plantea la situación de un contribuyente que declara las operaciones sometidas al impuesto, que posee facturas de los servicios, que las contabiliza, pero que lo hace de forma errónea, al incluirlas en el Libro Registro de Facturas emitidas (con signo negativo) en lugar de contabilizarlas en el Libro Registro de Facturas Recibidas. Afirmación que corrobora la Sala de instancia al señalar que la entidad recurrente "ha reconocido la incorrecta contabilización de las facturas del caso –cuya existencia en ningún momento ha sido tampoco puesta en tela de juicio por la Administración Tributaria–», ya que «aparecen recogidas con signo negativo en el Libro Registro de Facturas Emitidas –y no con signo positivo en el Libro Registro de Facturas Recibidas– las facturas discutidas, lo cual se alza, contrariamente a lo que se dice en la demanda, como impedimento para la deducción de las cuotas soportadas al no estar debidamente contabilizadas en los Libros Registros reglamentarios.

Pues bien tanto la aplicación de la doctrina del TJCE como la de esta Sala arriba mencionada lleva a concluir la procedencia de la deducción pues, ... 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 L. SA; derecho que, como hemos afirmado, tiene carácter sustancial...

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 omisión– en el cumplimiento de la obligación de contabilización».

### 3.10. MODELO 340

En el caso analizado en la Resolución de 26 de marzo de 2015 del TEAR de Andalucía (res. núm. 41-00395-2015), supuesto en que el reclamante tras aportar un libro registro de facturas recibidas en la atención a un requerimiento de inicio del procedimiento, en el trámite de alegaciones pone de manifiesto que existe un error de impresión y que las cuotas declaradas como deducibles en el modelo 303 coinciden con las consignadas en el modelo 340. El tribunal considera que el modelo 340 proporciona a la oficina gestora información sobre las cuotas soportadas y permite el ejercicio de la función de control para la que se ha impuesto la obligación de contabilización y registro al sujeto pasivo. Lo que unido a las explicaciones del reclamante sobre el error en el libro aportado, sobre las que nada dice la liquidación provisional, conduce a la anulación de la misma.

### 3.11. ERROR DE REGISTRO

En la Resolución de 31 de mayo de 2012 del TEAR de Andalucía (res. núm. 41-00961-2011) se analiza la alegación del reclamante acerca de que no contabilizó determinadas facturas por un error informático. Sobre esta alegación se señala que «en primer lugar, no se prueba el error informático, es más, ni siquiera se describe. En segundo lugar, no se expone como no se dispuso de los medios personales necesarios para comprobar la coincidencia de los datos registrados con los declarados. En tercer lugar si todo el proceso se hace informáticamente sin intervención de personas es necesaria una explicación muy concienzuda del error padecido y de las medidas tomadas para corregirlo (es significativo que el reclamante no aporte la factura de la reparación y de la reclamación al fabricante del *software* por los daños causados».

En la Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (res. núm. 41-05483-2013) se anula una liquidación provisional en la que no se admite la deducción de cuotas soportadas ya que el libro registro de facturas recibidas no recoge el CI o NIF del emisor. Se considera que la documentación aportada era suficiente para continuar la comprobación, requiriendo, por ejemplo, las facturas recibidas, para comprobar, si recogían o no el CIF del emisor.

### 3.12. CONTRADICCIÓN ENTRE DOCUMENTO Y REGISTRO

En el caso de que exista una diferencia entre los importes de la cuota de IVA consignados en la factura o documento y el consignado en el libro registro, entendemos que debe prevalecer lo consignado en aquellos, pues son los verdaderos títulos de deducción.

En este sentido, la Resolución de 26 de febrero de 2010 del TEAR de Castilla y León (res. núm. 47-01210-2007) señala que el importe a deducir es el consignado en la factura, pero que es posible la rectificación de la factura si la misma ha sido emitida con un importe de la cuota de IVA incorrecto.

### 3.13. FALTA DE REGISTRO Y MÉTODO DE ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La cuestión que queremos abordar en este epígrafe se menciona en la Resolución 19 de enero de 2012 del TEAR de Cataluña (res. núm. 08-02008-2008). Partiendo de que la falta de aportación de los libros registros determina la improcedencia de la deducción de las cuotas soportadas, aunque sean aportadas las facturas, se puntualiza que esta conclusión será aplicable siempre que la regularización se practique en el régimen de estimación directa.

En el caso concreto que nos ocupa se reconoce la falta de aportación de la contabilidad, pero se considera que como los ingresos pudieron ser determinados en estimación directa este método es el aplicable. Se evita así la aplicación de lo dispuesto en el artículo 81.Dos de la LIVA, norma que dispone: «Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles. La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas».

Es cierto que en el caso analizado en esta resolución se completa la exposición con las dudas de la Inspección sobre la falta de realidad de las prestaciones de servicios recogidas en parte de las facturas discutidas.

Es difícil, sin embargo, a nuestro juicio, sostener que en un supuesto de actuaciones inspectoras en que existen facturas, pero ni existe contabilidad mercantil, ni existen libros registros de IVA se pueda sostener que no procede la aplicación del régimen de estimación indirecta, ni siquiera reconociendo el derecho a la deducción de las cuotas una vez que se registren.

Cuando la actuación es de la oficina gestora en la práctica la falta de aportación de los libros registros conlleva la no admisión de la deducibilidad de las cuotas deducidas. Se plantea entonces qué sucede cuando se aporta por el sujeto pasivo a la oficina gestora la contabilidad mercantil en la que aparecen registradas las cuotas. Parece difícil sostener la no deducibilidad, pues la función de control de las cuotas deducidas (si han sido declaradas, si corresponde a la actividad, si cumplen la regla de afectación) puede ser ejercitada correctamente.

### 3.14. APORTACIÓN DE DOS LIBROS

Es el supuesto examinado en la Resolución de 23 de enero de 2013 del TEAR del Principado de Asturias (res. núm. 52-00494-2012) en el que se admite el libro registro presentado con las

alegaciones aunque previamente el reclamante había presentado un libro registro con un menor importe de cuotas de IVA registradas. Se valora que los datos consignados en la autoliquidación se aproximan a presentados en segundo lugar, se aplica el principio de neutralidad y se excluye la posibilidad de fraude por el sujeto pasivo o la obtención indebida de una ventaja fiscal.

#### 4. EFECTOS DE LA NO DEDUCIBILIDAD Y CONCLUSIONES

El proceso de determinación sobre si una cuota de IVA es deducible o no deducible es una decisión que debe tomar el sujeto pasivo del impuesto. El ejercicio del derecho a la deducción puede ser objeto de comprobación –tanto gestora como inspectora– por la Administración tributaria.

De resultados de dicha comprobación la Administración practicará liquidación con resultado a ingresar o con resultado de menor importe a compensar o menor importe a devolver en el importe de las cuotas que no se consideran deducibles. Contra dichas liquidaciones se podrán interponer los recursos propios del ámbito tributario.

¿Qué sucede con dichas cuotas cuando la deducción se niega por motivos formales? En la práctica se permite la subsanación de los defectos formales y un posterior ejercicio del derecho a la deducción (por ejemplo, en la citada Sentencia del TSJ de Andalucía de 6 de marzo de 2009 se dice «será igualmente deducibles una vez debidamente contabilizado a partir del momento de la comprobación», o en la Resolución de 12 de mayo de 2009 del TEAC [res. núm. 00-01464-2007], se recoge el ejercicio del derecho a la deducción en la autoliquidación del periodo de subsanación, o en los posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años).

A modo de resumen, y como hemos visto a lo largo de lo expuesto la **tesis antiformalista** (en el sentido de que las exigencias formales no deben impedir el ejercicio del derecho a la deducción), el respeto a la **función de control de la Administración** del ejercicio por el sujeto pasivo del derecho a la deducción de cuotas (en el sentido de que el ejercicio del derecho a deducir debe ejercitarse cumpliendo unos requisitos formales mínimos que permitan el control de la forma de ejercicio del derecho a la deducción) y el **principio de neutralidad** (en el sentido de que cuestiones formales no deben permitir excluir el ejercicio del derecho a la deducción generando un exceso de gravamen) son los ejes de la aplicación práctica del contenido de la normativa reguladora de los aspectos documentales (art. 97 LIVA) y registrales (art. 99 LIVA) de la deducibilidad de cuotas de IVA.

Junto a estos tres principios no podemos olvidar que la carga de probar la deducibilidad de cuotas recae sobre el reclamante (art. 105 LGT) y el carácter bilateral de la operación de repercusión (por ejemplo, cuando no se pone en cuestión que la cuota cuya deducibilidad se pretende ha sido ingresada en el Tesoro Público) son criterios que deben tenerse en cuenta en el análisis, comprobación y enjuiciamiento de los aspectos formales de la deducción de cuotas de IVA.



---

## Referencias bibliográficas

Blázquez Lidoy, A. (2001). Requisitos de la factura para justificar gastos en el IS y deducir el IVA. *RCyT. CEF (legislación, consultas, jurisprudencia)*, 224, 75-82.