

# DEDUCCIÓN DEL IVA CUANDO LA ADMINISTRACIÓN REGULARIZA LA SITUACIÓN FISCAL DEL SUJETO PASIVO

(Comentario a la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de  
septiembre de 2008, rec. núm. 226/2004) \*

**ANTONIO LONGÁS LAFUENTE**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**CUANDO** el sujeto pasivo del IVA no declara el impuesto devengado como consecuencia de estimar que no reúne esta condición, es práctica habitual de la Administración tributaria regularizar su situación fiscal liquidando el IVA devengado, no permitiendo la deducción de las cuotas soportadas por no reunir los requisitos formales para ejercitar este derecho. La situación se agrava cuando entre el momento del devengo de las operaciones por las que se soporta el impuesto y la fecha en que se liquida o es firme el acto de liquidación ha transcurrido el plazo de caducidad del ejercicio del derecho. Si bien la doctrina administrativa ha permitido la deducción de las cuotas una vez firme el acto administrativo, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 29 de septiembre de 2008, en base al principio de neutralidad fiscal, corrige esta práctica, de forma que el órgano gestor deberá atender en la liquidación a todos los componentes que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación, esto es, el IVA devengado y el IVA soportado deducible.

**Palabras clave:** IVA, deducciones, requisitos temporales y caducidad.

\* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 309, diciembre 2008, págs. 177-182. La sentencia también se recoge en la base documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ030225.

# Sumario

1. El derecho de la deducción. Plazo de ejercicio.
2. La STS de 29 de septiembre de 2008.
  - 2.1. El supuesto de hecho planteado ante el órgano jurisdiccional.
  - 2.2. Fundamentación del TS.
  - 2.3. Efectos de la tesis mantenida por el TS.
3. Doctrina administrativa.
4. La doctrina del TJCE.
5. La adecuación a la directiva comunitaria de la doctrina del TS.

## 1. EL DERECHO DE LA DEDUCCIÓN. PLAZO DE EJERCICIO

La Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) establece en el Capítulo I del Título VIII, al margen de la prorrata, el conjunto de requisitos necesarios para que el empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, pueda ejercitar el derecho a la deducción, pudiendo agruparse en subjetivos (art. 93), objetivos o materiales (arts. 92 y 93 a 96), formales (art. 97) y temporales (arts. 98 a 100).

Estos últimos recogen además de la determinación del momento en que nace el derecho a deducir y cuándo y cómo se ejercita, una cláusula de caducidad de este derecho. Así, la regla general es que el derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (art. 98.uno), pudiendo ejercitarse en la autoliquidación correspondiente al período en que nace este derecho (siempre que concurren los restantes requisitos previstos en el Capítulo I) o en las de los siguientes períodos de liquidación, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el nacimiento del derecho, esto es, desde el devengo de la operación en que se soportó la cuota (art. 99.tres). De esta forma, se otorga al sujeto pasivo la facultad de optar por declarar el impuesto soportado dentro de un plazo que es de caducidad, que puede tener efectos importantes a la hora de gestionar el impuesto frente a la Hacienda pública <sup>1</sup>.

Hay que advertir que en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, se establece el régimen del ejercicio de este derecho fijando la forma de imputación de las cuotas soportadas deducibles. En el artículo 179 se dispone que la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, en el curso del mismo período impositivo. De esta forma fija claramente cómo debe procederse en la autoliquidación del impuesto, de manera que en primer lugar se declara el IVA devengado y de su importe se sustrae el IVA soportado deducible. El excedente de impuesto deducible sobre el devengado, de existir, se permite a los Estados miembros regular esta materia en los términos recogidos en el artículo 183, dentro del marco de los principios propios inherentes a este sistema común del IVA. Se establece en el citado precepto que en el supuesto de que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán optar por trasladar el exceso al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas, pudiendo en su caso negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.

Al margen de esta última precisión, no recogida en nuestra norma interna, la LIVA establece un régimen peculiar que implica tanto la posibilidad de optar por declarar en el período en que se cumplen todos los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción o en los siguientes y el traslado de los excesos a los períodos inmediatamente posteriores de liquidación en que se hayan generado para que, en la última autoliquidación anual, pueda optarse por seguir compensando en el plazo de cuatro años o solicitar su devolución. No obstante, este régimen que podía suscitar alguna duda inter-

<sup>1</sup> Fundamentalmente los efectos se producen respecto del plazo de compensación de los excesos de impuesto soportado deducible sobre el devengado. No es lo mismo declarar el impuesto soportado deducible en la autoliquidación correspondiente al período en que se produce el devengo puesto que de generar el exceso comentado el plazo de cuatro años para compensar comienza a partir de este período; mientras que si el derecho a deducir las cuotas soportadas, aun cuando cumplan todos los requisitos para poder deducirlas, lo ejercitamos posteriormente (tenemos cuatro años a partir del devengo) ese plazo de caducidad para compensar comienza a computarse también más tarde, de forma que podremos terminar compensando hasta el final de un plazo de ocho años desde el devengo.

pretativa, se ha visto alterado por la actual Ley 4/2008 que ha venido a paliar la situación en cuanto se permite a cualquier empresario o profesional optar por el régimen general que acabamos de señalar o por la devolución mensual de los excesos <sup>2</sup>.

Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) han venido a interpretar estas reglas de caducidad. Así, además de la sentencia que ahora examinamos, basta recordar la de 4 de julio de 2007 en cuanto aclara los efectos que el transcurso de ese plazo de caducidad tiene en el sujeto pasivo que no ha podido recuperar, vía compensación, el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado habido en una autoliquidación <sup>3</sup>.

La STS que ahora se comenta, de 29 de septiembre de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina n.º 226/2004 (NFJ030225), avanza en la interpretación del derecho a la deducción planteándose el cómputo del plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando existe una regularización, no habiendo presentado los obligados sus declaraciones por considerar, aunque erróneamente, que no eran sujetos pasivos; si bien las conclusiones alcanzadas, como seguidamente se expondrá, pueden aplicarse a otros supuestos análogos. Aunque se refiere a un supuesto de hecho que tiene lugar estando vigente la anterior LIVA de 1985, puede trasladarse íntegramente a la LIVA de 1992, como así lo hace el propio TS, quien también se refiere a la actual normativa.

## 2. LA STS DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2008

### 2.1. El supuesto de hecho planteado ante el órgano jurisdiccional.

La inspección de los tributos inició actuaciones de comprobación frente a una Administración local por considerar que la actividad urbanizadora que realizaba (ejecución de obras de urbanización cuyos costes repercutía a los propietarios de los terrenos) se encontraba sujeta al IVA, por lo que procedió a liquidar el impuesto de forma que incluyó las cuotas del IVA devengadas en los períodos no prescritos, pero respecto de las soportadas deducibles solo permitió la inclusión de aquellas producidas con posterioridad a la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación, suponiendo ello no considerar deducible parte de las cuotas soportadas por caducidad del derecho a deducir.

<sup>2</sup> Por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se modifican los artículos 115 y 116 de la LIVA, permitiendo a los sujetos pasivos optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, que será mensual y exige exclusivamente la inclusión del sujeto pasivo en el registro de devolución mensual y la solicitud de aplicación de este régimen de devolución.

<sup>3</sup> La referida sentencia (recurso 96/2002) (NFJ027587) no admite el recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto por la Administración para señalar que aunque el sujeto pasivo opte por compensar durante los cuatro años siguientes al período en que se produjo el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado, pudiendo optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar a la finalización del período. De esta forma el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda pública que se abstrae de su causa y que debe poder percibir aun después de concluir el plazo de caducidad. No hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la compensación por transcurso del plazo fijado, la Administración debe devolver al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido. La neutralidad del IVA solo se garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio.

Tanto los Tribunales Económico-Administrativos que intervinieron, como la Audiencia Nacional (AN) concluyeron en la confirmación del acuerdo de liquidación al considerar que debía distinguirse entre los conceptos de nacimiento del derecho a deducir y el plazo para el ejercicio del derecho. Conforme a la norma reguladora del IVA el derecho a la deducción caduca en el plazo legal, actualmente cuatro años, en el que debe ejercitarse, y el cómputo de este plazo se inicia desde el momento del nacimiento del derecho a la deducción, esto es, desde el momento mismo en que se devengan las cuotas deducibles.

La situación que examina el TS en su sentencia no es excepcional, pudiendo plantearse en multitud de ocasiones.

Así, pensemos en una comunidad de propietarios para la construcción de un edificio destinado a viviendas que no liquida el IVA por estimar que su actividad no queda sujeta al impuesto. Sin embargo, de acuerdo con la doctrina tanto de la Dirección General de Tributos (DGT) como del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)<sup>4</sup>, esta comunidad se transforma en empresario o profesional por la actividad que realiza y las adjudicaciones de las viviendas quedan sujetas al impuesto como entregas de bienes. Puede suceder que las obras se inicien en un ejercicio (X), que concluyan al cabo de tres ejercicios (X + 3) y que los órganos inspectores inicien actuaciones de comprobación dentro del período de prescripción, llevándolo hasta el límite, justo antes del transcurso de los cuatro años desde que se entregaron las llaves (X + 7). Pues bien, manteniendo la doctrina de los órganos administrativos y de la AN la inspección solo permitiría la deducción de las cuotas respecto de las que no haya transcurrido todavía el plazo de caducidad; y así, en el caso de iniciarse las actuaciones en el ejercicio (X + 7), solo se permitiría deducir las cuotas soportadas del ejercicio (X + 3) respecto de las que no haya caducidad, no pudiendo deducir las cuotas soportadas en los ejercicios (X), (X + 1) y (X + 2); con lo que el grueso de las cuotas soportadas por la comunidad no podrían ser objeto de deducción.

Los mismos efectos se producirán en multitud de supuestos en que tenga lugar la inversión del sujeto pasivo, aun cuando en este caso la doctrina de la DGT y del TEAC, como examinaremos más adelante, ha sido más permisiva y ajustada al principio de neutralidad. Es el caso de un empresario o profesional que adquiere en el ejercicio (X) de otro empresario no establecido unos derechos de imagen, o similares, considerando que el lugar de realización es el Estado o territorio donde se encuentra establecido el prestador del servicio. Sin embargo, las reglas de determinación del lugar de realización (art. 70.uno.5.º de la LIVA) indican que en este caso el lugar de realización será el territorio donde se encuentre establecido el destinatario al ser empresario o profesional. Pues bien en caso de que no se liquide de acuerdo con el artículo 70.uno.5.º (art. todo él complejo y exigente en cuanto a su interpretación), la Administración tributaria podrá proceder a liquidar a través del procedimiento de comprobación e investigación correspondiente. Así, si la inspección inicia las actuaciones en el

<sup>4</sup> Resolución del TEAC, entre otras, de 13-10-2005, RG 2358/2003 (NFJ022265); y consultas de la DGT V0364-07 de 23-02-2007 (NFC024199), V0520-07 de 13-03-2007, V1160-08 de 06-06-2008 (NFC030224), V1388-08 de 04-07-2008 (NFC030813), V2174-08 de 19-11-2008. Frente a esta doctrina administrativa, el TS en Sentencia de 23 de mayo de 1998 recurso n.º 2327/1997 (NFJ006564), ha mantenido que «la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio» y, por tanto, no es aplicable lo dispuesto en el artículo 8.dos.2.º de la LIVA cuando señala «que tienen la consideración de entrega de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, pues el precepto se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes –pisos o locales– resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio».

ejercicio (X + 4) liquidará el IVA devengado y seguramente no permitirá la deducción de las cuotas por no estar en posesión del documento justificativo ni figurar en los libros registros el impuesto soportado. Si las actuaciones concluyen en el ejercicio (X + 5) y, aun suponiendo que el obligado tributario consienta el acto de liquidación no recurriéndolo e inmediatamente proceda a la deducción de las cuotas, previa extensión del documento justificativo y su anotación en los libros registros, basta una simple observación para darnos cuenta de que habrá transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar el derecho a la deducción, pues entre el ejercicio (X) de devengo y este en que hace efectivo su derecho a la deducción (X + 5) han transcurrido más de cuatro años, pudiendo encontrarlos con una resolución administrativa que impida el ejercicio de este derecho.

Otro tanto cabe señalar respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB). Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes de empresarios establecidos en otros Estados miembros y estima que no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto la AIB o bien que el sujeto pasivo de la operación es el transmitente y que este debe liquidar el impuesto, el destinatario no declarará la AIB. Si con posterioridad, manteniendo una interpretación razonable de la norma, al igual que en el supuesto anterior, la oficina gestora considera que el destinatario es el sujeto pasivo del impuesto, regularizará por el IVA devengado no declarado por el sujeto pasivo y en todo caso permitirá la deducción de esta cuota no registrada en la misma forma que acabamos de examinar en el supuesto anterior.

## 2.2. Fundamentación del TS.

Recordemos en primer lugar que estamos ante una sentencia que estima el recurso de casación para unificación de doctrina planteado por el obligado tributario, con los efectos que ello conlleva de acuerdo con la normativa reguladora del proceso contencioso-administrativo.

El TS tiene en cuenta como primera premisa la naturaleza de la institución de la caducidad dentro del sistema del IVA. Si bien supone el decaimiento de un derecho, no puede contemplarse exclusivamente desde una perspectiva objetiva o temporal, como es el transcurso del plazo establecido en la norma. Es preciso, para que tenga lugar este decaimiento del derecho, un requisito previo y, por ello, para el TS es preciso exigir también que el titular del derecho haya dejado de ejercitarlo por pasividad, esto es, que pudiendo deducir en cuanto reúne las condiciones para ello deje transcurrir el plazo sin ejercitar el derecho. Esto implica que, si el obligado tributario no declara el impuesto por considerar que no es sujeto pasivo (lo que podría trasladarse también a los supuestos en que el empresario o profesional no devenga el impuesto por estimar que no es el sujeto pasivo de la operación, como ocurre en los casos en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo), no puede mantenerse que «ha despreciado su derecho al reintegro del IVA», como en el caso examinado «cuando es sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, en la que hay que atender a todos los componentes que deberían haber conestado en la autoliquidación».

La segunda de las premisas es la naturaleza del derecho a deducir como eje cardinal sobre el que se estructura el IVA. Debe añadirse a lo expuesto por el TS que el pilar sobre el que se sustenta el sistema común del IVA no es otro que el del principio de neutralidad, que se traduce en una de sus vertientes, la más importante desde el punto de vista del sujeto pasivo, en que este puede recuperar las cuotas soportadas a través de la mecánica liquidatoria del impuesto, de forma que en definitiva

resulte fiscalmente neutro, no suponga esfuerzo fiscal para el sujeto pasivo. Por ello, señala el TS que aducir en estos casos la caducidad (se refiere al supuesto examinado, esto es, aquel en que el empresario o profesional no liquida por considerar que no es el sujeto pasivo del impuesto), «significaría desconocer el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas, derecho que forma parte indisoluble del mecanismo de liquidación de este impuesto, todo ello para alcanzar la plena neutralidad del IVA, que constituye su objetivo fundamental».

En definitiva, a través de este segundo argumento, el TS constituye en eje esencial de su decisión el principio de neutralidad fiscal.

Como argumento adicional en la sentencia se hace una breve referencia a la argumentación dada por los órganos jurisdiccionales inferiores y los económico-administrativos, en cuanto indica que no siempre el derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, haciendo referencia a que en tanto no se obtenga el correspondiente documento justificativo del derecho (factura o documento equivalente) no nace este derecho.

Sin embargo, esta consideración, accesoria y adicional, no presupone la existencia de distintos momentos en que puede nacer el derecho a la deducción. La directiva comunitaria prevé que este derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible<sup>5</sup>, y en nuestra norma interna se dispone un precepto similar, identificándolo con el momento en que se produce el devengo<sup>6</sup>. Tanto una como otra norma distinguen entre el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducir, regulando la comunitaria las condiciones para ejercerlo y, en tanto no se cumplan, no podrá deducirse<sup>7</sup>, y la LIVA prevé análogas consideraciones<sup>8</sup>. Al margen de los requisitos subjetivos y materiales, se configura como esencial el requisito formal de estar en posesión de la factura o documento justificativo, pero ello no supone que en el momento en que se reciben estos nace el derecho.

A la vista de las premisas anteriores, la conclusión a la que llega el TS es clara: «inspeccionado y liquidado un período trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación».

### 2.3. Efectos de la tesis mantenida por el TS.

La declaración anterior se realiza en el marco del supuesto de hecho que se examina, esto es, haciendo abstracción concreta de las partes en el proceso, cuando el empresario o profesional considere que no es sujeto pasivo del impuesto y por ello no declara o liquida el IVA devengado. Ahora bien, la conclusión puede generalizarse y daría lugar a unas consecuencias o efectos que van más allá

<sup>5</sup> Conforme al artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

<sup>6</sup> Dispone el artículo 98.uno que «el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes», teniendo en cuenta que el apartado segundo, relativo a las importaciones, fue suprimido por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre.

<sup>7</sup> Artículos 178 a 183 de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>8</sup> Artículo 97 esencialmente.



de la cuestión de fondo que plantea la sentencia <sup>9</sup>, puesto que el problema que surge será si resulta aplicable a cualquier actuación realizada por la Administración tributaria, y no solo para los supuestos en que el empresario o profesional considere que no es el sujeto pasivo del impuesto.

Si analizamos la sentencia desde el prisma del supuesto concreto que examina, puede observarse cómo el recurrente en vía económico-administrativa y ante la AN <sup>10</sup> no pretendía el reconocimiento de la deducción de las cuotas soportadas deducibles anteriores al plazo de caducidad (cinco años en el caso anteriores al inicio de las actuaciones de comprobación), sino exclusivamente el reconocimiento de la deducción de las cuotas correspondientes al trimestre anterior a este plazo fijado por la Administración por considerar el recurrente que el plazo se computa desde la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones y por ello, a la fecha de iniciación de las actuaciones inspectoras, debía considerarse el trimestre anterior a los cuatro años. Para ello la entidad recurrente con la interposición del recurso de casación aporta una sentencia de contraste <sup>11</sup> en la que la AN reconoce la deducción de todas las cuotas soportadas en los períodos comprobados por la inspección, a pesar de que cuando se extiende el acta ya había caducado el derecho a deducir. En definitiva, pretende exclusivamente la deducción de las cuotas soportadas en los períodos objeto de comprobación, con olvido de aquellas que, generadas en períodos anteriores, tampoco han podido deducirse puesto que no se consideró sujeto pasivo.

La conclusión a la que llega el TS se ajusta también a este último parecer. Cuando la inspección comprueba y liquida el IVA por un período, debe atenderse a todos los componentes, tanto el IVA devengado como el IVA soportado. Quede claro que ello se refiere respecto a sujetos pasivos que habían considerado que las operaciones realizadas no quedaban sujetas al impuesto, porque estimaban que no realizaban actividades en el marco del IVA, aunque podemos ampliar las conclusiones a cualquier otro supuesto en que el sujeto pasivo estime que no es sujeto pasivo, ya no por una actividad, sino por operaciones concretas (es el caso de las operaciones en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo).

Ahora bien, la conclusión así alcanzada por el TS plantea diversas cuestiones a analizar. La primera y fundamental es que en el caso de considerar que la persona que realiza la actividad queda sujeta al IVA, cuando no había declarado ni repercutido el IVA por ninguna operación, ¿qué partidas del IVA soportado deducible debe liquidar la inspección en las actuaciones de comprobación?, ¿solo las del período de comprobación o también las de períodos anteriores? La cuestión es de enorme trascendencia. Recordemos el supuesto que antes hemos planteado respecto de una comunidad o cooperativa de propietarios para la promoción de un edificio de viviendas y posterior adjudicación. Siguiendo una tesis restrictiva de la conclusión alcanzada por el TS, la Administración tributaria solo debería liquidar el IVA devengado y soportado deducible de los períodos de comprobación <sup>12</sup>. Ahora bien, ello también

<sup>9</sup> Señala el párrafo primero del fundamento de derecho cuarto que la cuestión de fondo «se refiere al cómputo del plazo de caducidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando existe una regularización, no habiendo presentado los obligados sus declaraciones por considerar, aunque erróneamente, que no eran sujetos pasivos».

<sup>10</sup> Antecedentes de hecho segundo y tercero de la STS.

<sup>11</sup> Se trata de la SAN de 30 de abril de 1998, recurso 1000/1995 (NFJ006490). Se trataba de un Colegio Oficial de Ingenieros Industriales que no había repercutido IVA por el visado de los proyectos. La inspección, al igual que el TEAC y la AN consideran que estamos ante una actividad sujeta y no exenta de IVA; pero el órgano gestor y el TEAC no reconocieron el derecho a deducir las cuotas soportadas en los ejercicios comprobados por haber transcurrido el plazo de caducidad; lo que es corregido por la AN considerando que debe reconocerse el derecho a deducir el IVA soportado en los ejercicios objeto de inspección.

<sup>12</sup> En el supuesto planteado en el epígrafe 2.1 de este estudio, solo podrían deducirse las cuotas soportadas en los ejercicios  $(X + 3)$   $(X + 4)$   $(X + 5)$  y  $(X + 6)$ .



puede atentar contra el principio de neutralidad impositiva, puesto que, como sabemos, el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 99.tres de la LIVA puede deducir las cuotas soportadas en el período de liquidación en que cuenta con todos los requisitos para ello (esencialmente la factura) o los posteriores hasta cumplir un plazo de cuatro años. Siendo esto así, el sujeto pasivo hubiera tenido la posibilidad de declarar en el primer período trimestral o mensual comprobado por la Administración tributaria todo el impuesto soportado deducible que estuviera dentro de ese período de caducidad (los cuatro años anteriores)<sup>13</sup>. Si no lo hizo fue esencialmente porque estimó que no era sujeto pasivo del impuesto y el mismo razonamiento que nos da el TS puede extenderse a esta posibilidad que nos permitiría ajustarnos más adecuadamente al principio de neutralidad, base esencial del sistema común del IVA.

Debe advertirse que el TS estima la solicitud del sujeto pasivo recurrente pero, como se indicó anteriormente, este solo pretendía la deducción de las cuotas soportadas en el trimestre en el que se iniciaron las actuaciones inspectoras. Y ello, por cuanto desde que se iniciaron hasta que se concluyeron había transcurrido un plazo superior al de caducidad establecido en la norma reguladora del impuesto, siendo esta pretensión la estimada por el TS.

La segunda de las cuestiones que suscita la conclusión alcanzada por el TS es su adecuación a lo dispuesto en el artículo 99.tres, 2.º párrafo de la LIVA. Como veremos a continuación, la doctrina administrativa aplica este precepto en los supuestos examinados, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas en los períodos de comprobación, y así tienen que liquidarlo los órganos gestores en los procedimientos de comprobación e investigación, cuando estén contabilizadas en los libros registros; en otro caso, podrán deducirse, pero siempre y cuando se contabilicen y registren previamente, y siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años.

Pues bien, el TS no acepta esta postura, ya que considera obligado que la Administración tributaria liquide tanto el IVA devengado como el soportado deducible, aun cuando no esté contabilizado o registrado en los libros registros obligatorios. Es lógico además que no estén las facturas recibidas registradas en los libros por cuanto la persona que realiza las operaciones ha considerado que no quedaban sujetas al impuesto y, por tanto, no habrá dado cumplimiento a las obligaciones formales exigidas por la LIVA.

Es consecuente el TS con el principio de neutralidad impositiva, exigiendo en estos casos la liquidación por ambas partidas, la devengada y la deducible, pues en otro caso nos podríamos encontrar ante situaciones que podrían afectar al principio básico del impuesto, la neutralidad, al no permitir la deducción de cuotas que, de haber estimado la persona que era sujeto pasivo del impuesto hubiera deducido.

Finalmente, debe plantearse si la conclusión alcanzada por el TS respecto a la obligación de que la Administración tributaria liquide tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible del período puede o no generalizarse o extrapolarse más allá de los supuestos que estamos planteando. No parece de los términos en que está redactada la conclusión y teniendo en cuenta los antecedentes que puedan llegarse a esta generalización, pero, no obstante, sobre esta cuestión volveremos más adelante, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

<sup>13</sup> Siguiendo con el ejemplo de la nota anterior, deberían poder deducirse también las cuotas soportadas en los ejercicios (X), (X + 1) y (X + 2), pues todas estas cuotas soportadas hubieran podido deducirse por el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 99.tres, las del año (X) hasta el (X + 4), las del (X + 1) hasta el (X + 5), y las del (X + 2) hasta el (X + 6).

### 3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Hemos de efectuar una doble precisión. De un lado, el TS examina la caducidad del plazo para deducir cuándo es la Administración tributaria la que inicia un procedimiento de comprobación e investigación.

Con carácter general, el TEAC ha mantenido que «la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota en los libros registros de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo»<sup>14</sup>, distinguiendo así entre nacimiento del derecho a deducir y ejercicio del derecho.

Ahora bien, apuntada la distinción anterior, el TEAC<sup>15</sup> ha mantenido, como en el supuesto enjuiciado por el TS, que solo podían ser objeto de deducción aquellas cuotas soportadas deducibles respecto de las que no hubiera transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar este derecho, a computar desde el momento del devengo; y en el mismo sentido se ha pronunciado la AN<sup>16</sup>. También la DGT<sup>17</sup> ha considerado que las cuotas soportadas pueden ser objeto de deducción por parte del sujeto pasivo en cualquier período de declaración-liquidación posterior al que se soportaron dichas cuotas, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Hasta aquí en general, la doctrina administrativa es coincidente con la tesis del TS, aunque se separa del mismo en cuanto a la obligación de la Administración tributaria de incluir en la liquidación a efectuar tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible, pues aplica el artículo 98.tres, 2.º párrafo de la LIVA y, por tanto, solo podrán deducirse en la liquidación a efectuar por el órgano gestor aquellas cuotas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente, mientras que las cuotas no contabilizadas solo serán deducibles en las autoliquidaciones del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad.

La doctrina examinada, si bien no obliga a los órganos gestores a liquidar tanto el IVA devengado como el soportado deducible, sin embargo, sí ha tenido en cuenta que dado el plazo de caducidad establecido en el artículo 99.tres podrían plantearse muchos supuestos en que no podría deducirse el impuesto el sujeto pasivo; y es aquí donde debe examinar la segunda de las cuestiones a tratar.

Para ello, ha mantenido en los últimos años una tesis que permite la deducción de estas cuotas una vez concluida la regularización por el órgano gestor y cuando el acto de liquidación sea firme. La diferencia por tanto con la tesis del TS radica en que este obliga a los órganos gestores a liquidar en la misma regularización ambas partidas, mientras que la doctrina administrativa de la DGT y del TEAC trasladan este ejercicio del derecho a la deducción al momento en que el acto de liquidación

<sup>14</sup> Entre otras, Resoluciones de 14 de septiembre de 2005, RG 5347/2002 (NFJ022132), dictada en unificación de criterio, y de 22 de octubre de 2008 [RG 2065/2005 (NFJ030914) y otros].

<sup>15</sup> Resolución del TEAC de 7 de febrero de 2001.

<sup>16</sup> Así en la Sentencia que es objeto de recurso, de 23 de enero de 2004, recurso 314/2001, Sección 6.ª.

<sup>17</sup> Consultas V2404-05 de 25 de noviembre de 2005 (NFC021490) y 0336-02 de 4 de marzo de 2002 (NFC016172).

sea firme; de forma que se produce una interrupción del derecho a la deducción por el comienzo de las actuaciones de comprobación e investigación.

Buen ejemplo de ello son las situaciones en que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo, como la que se ha expuesto anteriormente: la Administración tributaria liquida por el IVA devengado en la regularización pero no el soportado deducible (ya que generalmente ni se tiene factura con la concreción de la cuota, ni se ha registrado en el libro de facturas recibidas), permitiendo la deducción con posterioridad a la firmeza del acto de liquidación.

Como se indica, tanto la DGT<sup>18</sup> como el TEAC<sup>19</sup> han mantenido en estos casos, en que el obligado tributario discute la procedencia o no de las cuotas devengadas, que el ejercicio del derecho a la deducción podrá ejercitarse por el sujeto pasivo cuando la resolución administrativa o judicial sean firmes, aun cuando hubiera transcurrido el plazo señalado en el artículo 99 de la LIVA. Recordemos a estos efectos que la LIVA no establece una previsión análoga a la de este precepto para los supuestos en que la repercusión es objeto de controversia, planteándose entonces la posibilidad o no de deducir las cuotas por el sujeto pasivo que, como consecuencia de la resolución firme, mantiene la obligación de autorrepercutirse el impuesto devengado. El TEAC, recogiendo el principio de neutralidad que preside el IVA reconoce esta posibilidad de deducción para los sujetos pasivos por inversión, como también lo reconoce la AN<sup>20</sup>.

Ahora bien, la AN ha evolucionado en los últimos años, si bien con una posición vacilante. Partiendo de la tesis de no deducción en tanto no se cumplan los requisitos formales<sup>21</sup>, más recientemente ha mantenido una tesis análoga a la del TS, estimando que la Administración tributaria debe liquidar tanto el IVA devengado como el deducible. Así la Sentencia de 15 de febrero de 2008<sup>22</sup> ha señalado que cuando la inspección regulariza la situación del sujeto pasivo considerándolo como tal por la regla de inversión del sujeto pasivo, debe también regularizar el IVA soportado deducible y no solo el devengado: «lo que queda fuera de toda duda es que la actora, como sujeto pasivo por la inversión, puede deducirse el IVA soportado de manea automática, y tal regularización ha de realizar la Administración como parte integrante de la completa regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo».

<sup>18</sup> Consultas V1728-06 (NFC023482) y V1747-06 (NFC023501) de 4 de septiembre de 2006, entre otras.

<sup>19</sup> Así en Resolución de 26 de octubre de 2005.

<sup>20</sup> En Sentencia de 28 de abril de 2005 señala que la finalidad de la suspensión prevista en el artículo 100 respecto del impuesto soportado deducible «es plenamente aplicable al supuesto del artículo 89, en el sentido en que de existir controversia sobre la deducción y durar esta más de cuatro años, aun obteniendo la satisfacción de la pretensión del interesado, sería inviable por aplicación del plazo de cuatro años. (...) Hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente la prescripción. Por ello, también y conforme al artículo 114 de la Ley 37/1992, la rectificación de las deducciones procederá en los casos de rectificación de las repercusiones en los términos antes analizados».

<sup>21</sup> En la Sentencia de 11 de abril de 2006, recurso 28/2004 (NFJ022613), en la que indica que respecto a operaciones que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo descubiertas por la Inspección es procedente liquidar el IVA devengado. Añade que para deducir las cuotas es preciso dar cumplimiento a los requisitos previstos en los artículos 97 y 99 de la LIVA; conforme a este si las cuotas son descubiertas por la inspección deberán estar contabilizadas y registradas; todo ello sin perjuicio de que proceda su deducción dentro del plazo de caducidad. En la Sentencia de 14 de mayo de 2008, recurso 321/2007, relativa a un supuesto de adquisiciones intracomunitarias de bienes, señala que la consecuencia, tal como se reflejó en las Sentencias de 7 de julio de 2004 y 26 de julio de 2005 es que el reconocimiento del derecho a deducir en el supuesto de AIB, lejos de configurarse de forma automática, requiere la realización de una actividad por parte del sujeto pasivo, cual es la realización de la efectiva deducción, dentro de los respectivos plazos legales, recalando que lejos de tratarse de un derecho que opera automáticamente, requiere la realización de una actividad por el sujeto pasivo, en un determinado plazo y con el cumplimiento de unos determinados requisitos.

<sup>22</sup> Recurso número 53/2006 (NFJ028873), en el que examina la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84 de la LIVA.

Finalmente, ha sostenido una tesis intermedia entre la de la doctrina administrativa y la del TS, respecto de aquellas situaciones en las que se produce la regla de inversión del sujeto pasivo o en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias de bienes, no declaradas por el sujeto pasivo. Buena muestra de ello es la Sentencia de 12 de julio de 2008<sup>23</sup> en la que la AN mantiene la obligación de la Administración de regularizar las cuotas deducibles, al señalar que la regularización comprende no solo los aspectos que perjudican al interesado sino también los que le benefician, por lo que la Administración debe proceder a regularizar la situación respecto de las posibles deducciones, sin poder girar intereses en tanto dicha regularización no se haya producido y resulte de manera definitiva la cuota a abonar; tiene la obligación de realizar las operaciones de rectificación necesarias para hacer efectiva la deducción cuando estas procedan, a la fecha en que concurrían los requisitos cuando en casos, como el de la regla de inversión del sujeto pasivo, no se había procedido a efectuar las mismas por entender que la operación no se encontraba sujeta o estaba exenta. En tales casos, el plazo para la deducción empieza a contar desde el momento en que se realiza la liquidación por la Administración, ya sea por el interesado o por la Administración, puesto que solo entonces existen unas cuotas que han de soportarse y nace el derecho a la deducción. El plazo para la deducción en este caso comienza en el momento en que la Administración liquida la deuda.

#### 4. LA DOCTRINA DEL TJCE

La STJCE de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07 (NFJ028276), trata de una cuestión jurídica análoga a la que se plantea en la STS comentada. El supuesto de hecho concreto difiere en uno y otro caso, si bien tienen en común que el obligado tributario no había declarado el IVA soportado deducible por considerar que la tributación de la operación era otra distinta a la llevada a cabo en la práctica, como anteriormente se ha expuesto al analizar los distintos casos en que podría plantearse idéntica controversia.

El asunto enjuiciado por el TJCE era el de una empresa italiana que contrata el transporte intracomunitario de bienes desde otros Estados miembros, y las facturas recibidas o no indicaban el IVA o hacían referencia a que las operaciones estaban exentas, por lo que la empresa no dedujo cuota alguna al considerar que no estaban sujetas. La Administración tributaria consideró que a estos transportes les era de aplicación el régimen de autoliquidación (en nuestro régimen interno, el denominado sistema de inversión del sujeto pasivo), por lo que procedió a liquidar a la empresa por el IVA devengado requiriéndole de pago por estas cantidades. Sin embargo, la Administración no permitió la deducción de las cuotas soportadas (por el mismo importe dado que estamos ante el régimen de autoliquidación y tenía el obligado tributario derecho a deducir las cuotas soportadas) al considerar que había caducado el derecho a su ejercicio, puesto que este podía ejercitarse dentro del plazo establecido en la norma italiana (dos años, cuando en nuestro derecho interno son cuatro) calculados a partir del momento en el que dicho impuesto fuese exigible, y además la empresa no había emitido una «autofactura» de las operaciones, ni habían sido anotadas en el registro de facturas emitidas

<sup>23</sup> Recurso número 13/2006. Analiza la sentencia un supuesto en el que el sujeto pasivo no había declarado el IVA devengado de unas operaciones por estimar que el lugar de realización quedaba fuera del territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 70 de la LIVA. La Administración regularizó su situación respecto del IVA devengado, no permitiendo la deducción de las cuotas. El órgano económico-administrativo, si bien desestimó la reclamación sí permitía la deducción una vez firme el acto administrativo de liquidación.

(hecho que no ocurrió por cuanto la empresa consideró que no era ella el sujeto pasivo, esto es, que no era de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, o del régimen de autoliquidación).

Como puede observarse, existe una gran similitud con los casos que se han apuntado anteriormente. Una persona no declara por considerar que no es sujeto pasivo, o bien considerando que lo es estima que las operaciones no están sujetas o no es el sujeto pasivo de las mismas no aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo. La Administración liquida por el IVA devengado y no permite la deducción de las cuotas soportadas ya que cuando dicta el acuerdo de liquidación ya ha transcurrido el plazo de caducidad para ejercitar el derecho.

El TJCE resuelve sobre dos cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. La primera se refiere al plazo de caducidad del ejercicio del derecho a la deducción, mientras que la segunda trata de la práctica de la rectificación y de la recaudación.

Es tangencial para el comentario que se realiza ahora la primera cuestión, si bien es interesante señalar que el TJCE concluye que la directiva comunitaria reguladora del IVA no se opone a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, en los términos controvertidos en el proceso, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, y este último no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir <sup>24</sup>.

La segunda de las cuestiones planteadas incide plenamente en el tema que tratamos en este comentario. Se trata de averiguar el alcance de la vulneración por el sujeto pasivo, que no participa en operaciones de fraude, de sus obligaciones, de un lado formales establecidas por los Estados miembros (en el supuesto examinado de inversión del sujeto pasivo la expedición de la denominada «autofactura» que permite la deducción del impuesto) y de otro contables y de declaración (ni registró las operaciones, ni las declaró al considerar que no era el sujeto pasivo). Como puede observarse, similar a los distintos casos que hemos expuesto que se producen teniendo en cuenta nuestra normativa interna y que se han citado anteriormente.

De otro lado, se examina si, produciéndose esa vulneración en el cumplimiento de esas obligaciones, puede implicar o no la denegación del derecho a deducir, esto es, si puede tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducir (lo que ocurre cuando ha transcurrido el plazo de caducidad en el momento en que se liquida por la Administración tributaria, al haber transcurrido el plazo legal a computar desde el momento del devengo).

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

Comienza por establecer un principio general que va a presidir toda la cuestión, derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir (en el caso de autoliquidación o aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo tal como la conocemos en nuestra norma interna, si bien pueden exten-

<sup>24</sup> Para un mayor examen de la cuestión me remito al libro *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos*, Tomo 2, CEF, 2008, págs. 1.355 y ss.

derse a aquellos supuestos en que el obligado tributario desconocía que era el sujeto pasivo y, por tanto, no cumplimentaba las obligaciones registrales o formalidades que exige la norma) no puede privarle de su derecho a deducir. La consideración no es novedosa<sup>25</sup>, puesto que el principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Es cierto que la norma comunitaria permite que los Estados miembros adopten las medidas necesarias para asegurar que el sujeto pasivo cumple sus obligaciones de declaración o pago, u otras que garanticen la correcta recaudación y eviten el fraude; pero estas medidas no pueden ir más allá de lo necesario para lograr estos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir, eje básico del sistema común del IVA<sup>26</sup>.

La conclusión a la que llega el TJCE es clara, una práctica administrativa como la que analiza (liquidación del IVA devengado sin permitir la deducción de las cuotas soportadas) va más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de las obligaciones que los Estados miembros pueden exigir en el sentido anteriormente expuesto ya que puede llevar a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación realizada por la Administración tributaria tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para deducir.

Da un paso más el TJCE 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 TJCE que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida.

Esta puntualización supone tener que distinguir, a fin de concretar el derecho o no a la deducción, entre aquellas conductas que supongan 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<sup>27</sup>; de aquellas otras conductas realizadas sin ese ánimo de fraude o de abuso de las normas.

<sup>25</sup> En sentido análogo se había pronunciado en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée [asunto C-146/05, apartado 31 (NFJ026419)]. Analizaba el supuesto de un concesionario de vehículos que tenía derecho a comisión solo por las ventas a clientes de su zona, y para poder percibir la comisión por ventas a un cliente de otro Estado miembro, contrata a un intermediario para que comprara formalmente los vehículos y los revendiera después. El concesionario facturó el IVA al intermediario, quien solicitó la deducción, pero la Administración tributaria no permitió la deducción al estimar que estábamos ante un negocio ficticio, por lo que el concesionario ajustó su documentación a la realidad de las operaciones. La Administración incrementó el IVA devengado de las adquisiciones intracomunitarias por el importe de los vehículos vendidos, pero denegó la deducción de las cuotas soportadas porque las anotaciones contables no se habían practicado de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de las operaciones.

<sup>26</sup> El principio fundamental que supone el derecho a deducir es reiterado de manera uniforme por el propio TJCE [entre otras, Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-286/94 y otros Molenheide (NFJ005729); y de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa (NFJ008483)], y también por el TS, como así se pone de manifiesto en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia que se comenta.

<sup>27</sup> La tesis ha sido mantenida también en ocasiones anteriores por el TJCE, así en la sentencia de 12 de enero de 2006, asunto C-354/03 y otros, Optimen Ltd. (NFJ021489); y en la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, Collée. La primera es comentada por N. PUEBLA AGRAMUNT y la segunda por J.M. ALMUDÍ CID en «Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del TJCE, años 2006-2007», IEF, 2008, págs. 81 y ss. y 781 y ss., respectivamente.



Como señala el Abogado General en sus conclusiones <sup>28</sup>, con cita expresa de la jurisprudencia anterior del TJCE, el elemento crucial a tener en cuenta es el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro en relación con la actuación de buena fe del obligado tributario.

El principio de neutralidad permite corregir el IVA facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya expedido la factura acredite su buena fe y se elimine el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Incluso si el obligado tributario elimina por completo y en tiempo oportuno el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad exige que el IVA pueda ser regularizado, sin que quede supeditado a la actuación de buena fe. Así, en el supuesto de adquisiciones intracomunitarias de bienes, no existe pérdida de ingresos fiscales, cuando habiéndose calificado erróneamente de entrega interior, posteriormente se regulariza la situación, ya que los ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final; siendo trasladables estas consideraciones a las situaciones en las que tiene lugar la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que deben tenerse en cuenta las características objetivas, de forma que si una operación cumple los requisitos establecidos para la deducción, el IVA es deducible.

En definitiva, no hay riesgo de pérdida de ingresos fiscales cuando la deuda y el derecho a deducir se compensan entre sí.

Esta última situación se producirá indudablemente cuando la propia Administración tributaria considere no sancionable la conducta del sujeto pasivo al no apreciar el elemento subjetivo de culpabilidad en la misma (bien porque considere que existe una interpretación razonable de la norma, o por otra causa) en cuanto no perjudica los intereses de la Hacienda Pública. No cabe duda que en estos casos la conducta del sujeto pasivo no tiende al abuso de la norma o al fraude y el impedimento a deducir generaría una quiebra del principio de neutralidad, no produciéndose un perjuicio a la Hacienda Pública en cuanto que si bien se devenga el impuesto, también el sujeto pasivo tiene el derecho a deducir, lo que compensa el ingreso anterior.

Ello no quiere decir sin embargo que se impida toda sanción por la conducta del sujeto pasivo. Indudablemente existe un incumplimiento de las obligaciones formales que puede ser castigado, por el Estado miembro, pero solo por esta dejación de llevanza de los requisitos formales, y así lo pone de manifiesto la propia STJCE.

Finalmente, el TJCE responde a la cuestión de prejudicialidad planteada en el sentido de que una práctica administrativa como la que se describe es contraria a la norma comunitaria. Esto es, no puede impedirse el derecho a deducir cuando la Administración tributaria, a través de sus actuaciones de comprobación e investigación determine la existencia de un IVA devengado, no declarado por el sujeto pasivo, que hubiera permitido, de haberse liquidado, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El TJCE no va más allá. Esto es, permite el derecho a la deducción, pero no especifica el método o forma en que la Administración tributaria debe permitir este derecho. Así, es concluyente en cuanto el obligado tributario puede ejercitar el derecho a la deducción surgido de la regularización realizada por la Administración, dentro de los parámetros que establece, esencialmente en cuanto no exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro.

<sup>28</sup> Presentadas el 13 de marzo de 2008, apartado 64.



## 5. LA ADECUACIÓN A LA DIRECTIVA COMUNITARIA DE LA DOCTRINA DEL TS

Queda por analizar, a la vista de la interpretación uniforme de la norma comunitaria llevada a cabo por el TJCE, si el TS en la sentencia que se analiza se ajusta a la misma y, por extensión, la doctrina administrativa.

No cabe duda de que, como se acaba de señalar, el principio de neutralidad permite la deducción de las cuotas soportadas en el supuesto examinado por el TS, aquel en que una persona que no se considera empresario o profesional a efectos del IVA es objeto de una comprobación o regularización por la Administración de la que resulta quedar sujeta al impuesto liquidándose el IVA devengado, de forma tal que debe permitirse también la deducción de las cuotas soportadas deducibles aunque no estuviesen contabilizadas o registradas en los libros obligatorios. Como se ha señalado también es aplicable esta tesis a los casos en que se produce la regla de inversión del sujeto pasivo o estamos ante adquisiciones intracomunitarias de bienes, no declaradas por considerar que no es sujeto pasivo, no habiéndose deducido cuota alguna.

Las soluciones que permiten la deducción de las cuotas soportadas no son las mismas si se examina la STS y la doctrina administrativa. Para esta última, la regularización administrativa supone que el ejercicio del derecho a deducir podrá hacerse efectivo cuando el acto de liquidación sea firme, cualquiera que sea el período transcurrido durante este proceso. Para el TS, comprobado un período impositivo, trimestral o mensual, es obligado atender tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, debiendo hacerse constar en la liquidación administrativa.

El TS, aun si la cita de la jurisprudencia comunitaria que hemos expuesto, llega a la misma conclusión que el TJCE, pero da un paso más, al puntualizar los efectos que debe producir el principio de neutralidad fiscal del IVA cuando es la Administración tributaria la que procede a la regularización de la situación fiscal del sujeto pasivo en el supuesto que examina. El ejercicio del derecho a la deducción debe ser atendido al practicar la liquidación tributaria, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se repercuten las cuotas soportadas. De esta forma, de modo análogo a lo expuesto por el TJCE, se atenúan las cargas formales del impuesto fijándose para las operaciones concretas examinadas, el alcance de este incumplimiento, en cuanto tiene como límite el principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA.

La conclusión es favorable para el recurrente, obligando a la Administración tributaria a liquidar el IVA devengado y el IVA soportado deducible correspondientes al período objeto de comprobación, sin perjuicio de que no se haya dado cumplimiento a las obligaciones formales de registro de las facturas recibidas; pero hubiera sido deseable que el supremo órgano jurisdiccional interno también se hubiera pronunciado sobre aquellas cuotas soportadas en períodos anteriores al de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, respecto de las que el sujeto pasivo podría haber deducido siempre que estuvieran dentro del plazo de cuatro años para ejercitar el derecho a la deducción, pues el principio de neutralidad debe garantizar la inexistencia de carga fiscal para el empresario o profesional.