

ERROR COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO*

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona*

Extracto:

EL presente trabajo analiza la aplicación que efectúan los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa del error de derecho como causa de exclusión de la infracción tributaria en el IVA y que se encuadra en un supuesto de actuación diligente del obligado tributario por interpretación razonable de la norma. Se efectúa el análisis de numerosas resoluciones judiciales y se advierte que en la mayoría de supuestos el error no ha de ser calificado como de derecho sino como de hecho aunque se acompaña de una conducta diligente que excluye la existencia de culpabilidad y de responsabilidad.

Palabras clave: IVA, sanciones y error de derecho.

* El desarrollo de este artículo lo puede encontrar el lector en www.ceflegal.com.

Sumario

1. Error de derecho y error de hecho en la aplicación de la normativa tributaria.
2. Supuestos de errores de hecho y de derecho en el IVA.
 - 2.1. Realización del hecho imponible del impuesto.
 - 2.2. Sujeto pasivo del impuesto.
 - 2.3. Exenciones del impuesto.
 - 2.4. Devengo del impuesto.
 - 2.5. Base imponible del impuesto.
 - 2.6. Deducciones aplicables en el IVA.
 - 2.7. Obligaciones registrales y contables.

1. ERROR DE DERECHO Y ERROR DE HECHO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Siguiendo la estela marcada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común¹, las sucesivas regulaciones de las infracciones y sanciones tributarias contenidas en la Ley General Tributaria (LGT) (art. 77.4 de la LGT de 1963 en la redacción dada por la Ley 25/1995² y el art. 179 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³) han establecido la necesidad de la presencia de responsa-

¹ Artículo 130. Responsabilidad. Ley 30/1992.

Solo podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, II, 8.ª edición, Civitas Madrid, 2002, págs. 178-179; PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I. Parte General*, 12.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 506-507.

² Artículo 77.

(...) 4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el ámbito tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

³ Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.
2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
 - b) Cuando concorra fuerza mayor.
 - c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
 - d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a su consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.
 - e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

bilidad en la conducta del obligado tributario para que sea cometida la infracción tributaria. De acuerdo con los planteamientos elaborados por la doctrina penal, la responsabilidad por infracciones tributarias nace cuando se produce un comportamiento humano típicamente antijurídico y culpable⁴. Así, «siguiendo como guía general el esquema de la teoría del delito construido por la ciencia del Derecho penal (...) de forma genérica podemos decir que toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria. Ahora bien, para que dicha violación tenga efectivamente la consideración de infracción, es decir, de ilícito merecedor de una sanción de carácter aflictivo, es necesario que se halle tipificado como tal por el legislador, el cual debe, al propio tiempo, indicar la sanción prevista para cada tipo infractor»⁵.

Uno de los elementos indispensables para la presencia del ilícito tributario consiste en la presencia de culpabilidad en la actuación del obligado tributario. Como es conocido, el principio de culpabilidad exige que en la conducta del obligado tributario haya dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia y deja excluida la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente⁶.

La necesidad de culpabilidad como elemento constitutivo de la infracción resulta especialmente relevante en un tipo de actividad pública, como la tributaria, dominada de manera creciente por la masificación, intensidad y complejidad de las obligaciones y deberes y de las propias normas tributarias⁷ de forma que la cuestión fundamental reside en determinar qué circunstancias excluyen la culpabilidad del sujeto en relación con una conducta aunque, objetivamente, se produzca el incumplimiento de la norma tributaria⁸. De ahí la existencia ya desde la reforma de la LGT de 1995 de una norma en la que, dentro de las circunstancias eximentes en relación con la culpabilidad, se incluye

⁴ MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte general*, PPU, Barcelona, 1990, pág. 90.

⁵ PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 270.

⁶ El principio de culpabilidad ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional de forma muy rotunda en el Fundamento Jurídico 4.º de la Sentencia 76/1990 (citado abundantemente por la doctrina y los Tribunales) «Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión "dolosas o culposas", en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesto la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existen, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.»

⁷ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general*, 10.ª edición, Thomson-Aranzadi, págs. 390-392.

⁸ BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.ª T., *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, págs. 459 y ss.

una por la cual queda excluida la responsabilidad en el campo sancionador cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios debiendo ser entendida la diligencia necesaria como media o normal de forma que queda fuera del ámbito sancionador la llamada culpa levísima. Uno de los supuestos de diligencia necesaria expresamente recogidos en la norma legal lo constituye el caso en el que el obligado tributario ha presentado su autoliquidación en base a una interpretación razonable de la normativa tributaria que puede no coincidir con la interpretación pretendida por la Administración tributaria. La interpretación razonable de la norma puede suponer que alguno de los numerosos aspectos presentes en las obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales⁹, sean entendidos y cumplidos de forma diferente por el obligado tributario a como habría querido el legislador o los órganos de la Administración.

La interpretación razonable de la norma es un concepto jurídico indeterminado y se explica por la extraordinaria complejidad de las normas tributarias así como por la mutabilidad de las mismas y, también, por el sistema de gestión de los diferentes tributos del sistema basados en la autoliquidación que implica la necesidad, para que el obligado tributario pueda liberarse de su obligación, de proceder a interpretar la norma, subsumir los hechos realizados en las normas pertinentes reguladoras de tales hechos y reflejarlos en la declaración y en la liquidación prevista en el modelo normalizado. Ante la alegación, bastante frecuente ante la imposición de sanciones, de ausencia de culpabilidad por la existencia de una interpretación razonable de la norma han de ser los Tribunales quienes de forma casuística han de determinar si efectivamente existe o no. La norma vigente desde la entrada en vigor de la Ley 25/1995 hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003 exigía que la interpretación razonable de la norma se hubiera acompañado de una declaración veraz y completa y, en su caso, que se hubiera presentado la correspondiente autoliquidación¹⁰.

La interpretación razonable es relacionada por una parte de la doctrina con el error invencible de derecho¹¹ entendido como la diferencia entre el contenido exacto de las obligaciones, prohibiciones, facultades y derechos de los obligados tributarios pensado por el obligado tributario y

⁹ Como la determinación de si se tiene la condición de sujeto pasivo, de los supuestos de hecho que quedan incluidos en el ámbito de la exención, de las reglas de cálculo de la base imponible, de determinación del tipo impositivo aplicable, de si se reúnen los requisitos para beneficiarse de una determinada deducción, de si se queda excluido o incluido en el ámbito de obligados a presentar la autoliquidación, de si han de cumplirse determinadas obligaciones formales.

¹⁰ ARAGONÉS BELTRÁN, E., en «Artículo 77» en ALONSO GONZÁLEZ, L.M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M.^a.D., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J.A., y SOPENA GIL, J., *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, págs. 100-138.

¹¹ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, *op.cit.*, pág. 392.

Entendemos por error de derecho el fenómeno que se produce cuando la voluntad (si es vicio) o la discrepancia entre esta y la declaración (si es obstativo) es determinada por ignorancia o inexacto conocimiento o interpretación de una norma jurídica.

Lo hay de hecho cuando la ignorancia o inexacto conocimiento versan sobre algo que no sea una norma jurídica: por ejemplo, un hecho, una cosa, una persona.

Es inexcusable el error en que habiendo observado una conducta razonable se podría haber evitado incurrir, de forma que si se ha caído en él, ha sido por culpa del que lo padece, que no guardó la diligencia que el caso exigía, con lo que podía haberse evitado.

Es excusable aquel en el que razonablemente se puede caer, aunque se caiga por causa del que yerra, siempre que no sea por culpa suya.

ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho Civil I. Introducción y Parte General*, Volumen Segundo, Barcelona, 1996, José María Bosch Editor, págs. 208-211.

el querido por el ordenamiento ya sea a nivel de norma con rango de ley o con rango reglamentario y declarado por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. La aparición de un error de derecho derivado de una interpretación razonable de la norma ha de conllevar la exclusión de la culpabilidad al quedar rechazada la responsabilidad objetiva.

No todos los errores que pueden ser cometidos por los sujetos pasivos y el resto de obligados tributarios son errores en cuanto a la interpretación de las normas jurídicas de carácter tributario¹² en vigor en un determinado momento sino que el error puede recaer, también, y como veremos, con cierta frecuencia, en la forma de representarse, de entender, los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por parte del obligado tributario. Se puede producir una falsa comprensión, una falsa representación, desde la óptica tributaria de los elementos y circunstancias de los hechos que se han realizado. Tales hechos pueden ser muy diversos y referirse a cuestiones personales, familiares o patrimoniales¹³. La errónea comprensión o aprehensión de los supuestos de hecho por parte de quien debe presentar, con posterioridad, la autoliquidación se reflejará en la errónea selección de las normas tributarias aplicables al supuesto de hecho generador de la obligación tributaria con el consiguiente riesgo de regularización por los órganos de la Administración. Aunque se trata de una institución con una larga tradición civilística el error en la representación, error de hecho (también denominado error propio, error vicio o error motivo)¹⁴ en el ámbito tributario está relacionado con el nacimiento de una obligación tributaria, del nacimiento de un derecho en el ámbito tributario o del nacimiento de una prohibición en el ámbito tributario. La selección por el obligado tributario de las normas pertinentes para regular una determinada situación nace viciada porque se ha cometido un error en cuanto a los elementos del hecho imponible. En otras palabras, el proceso de calificación y de subsunción de los hechos dentro de las categorías y disposiciones previstas por la legislación fiscal no se ha efectuado de forma correcta. El resultado, con frecuencia, consistirá en una mala elección de las normas aplicables al supuesto planteado. Dada la amplitud de las normas que introducen obligaciones en el ámbito fiscal ya sean obligaciones materiales de pago de la cuota tributaria, de deducirse determinadas cantidades, de pagos de intereses o recargos u obligaciones formales de presentación de declaraciones o autoliquidaciones o de llevanza de registros o de contabilidad, el riesgo de incumplimiento de cualquiera de ellas tras una errónea representación de los elementos relevantes para el Derecho Tributario es muy elevado¹⁵. A este factor se le añaden otros como la presencia de normas de Derecho positivo extra-

¹² Supuestos de realización del hecho imponible que quedan exentos de tributación; calificación de las rentas, ingresos, gastos u operaciones; determinación de los supuestos de aplicación de los diversos métodos de cálculo de la base imponible; condiciones y requisitos para beneficiarse de ventajas fiscales tales como tipos impositivos privilegiados, deducciones o bonificaciones.

¹³ Muchos contribuyentes no pueden llegar ni a imaginar que la mayoría de las donaciones que efectúen producirán una tributación para el donante a nivel de su IRPF. Es difícil que el administrador de una sociedad califique el uso fuera de las horas de trabajo de un bien de la empresa como una renta en especie. El autoconsumo de bienes en el IVA no es una institución sencilla de entender para quienes realizan la autopromoción de sus viviendas.

¹⁴ LACRUZ BERDEJO, J.L., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVARRÍA, J., y RIVERO HERNÁNDEZ, F., *Elementos de Derecho Civil II, Derecho de Obligaciones, Teoría General del contrato*, Volumen II, José María Bosch editor, Barcelona, 1987, págs. 61-68.

¹⁵ La incorrecta consideración de un gasto como necesario puede acarrear errores en el cálculo de las rentas del capital inmobiliario o de las actividades económicas en el IRPF. Determinadas rentas derivadas de contratos sobre la vida pueden ser calificadas como rentas sujetas a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el IRPF y la realización de tal calificación por el obligado tributario dependerá de numerosos factores como la pericia del intérprete o la

fiscales o relaciones jurídicas derivadas de contratos u otros negocios jurídicos basados en la voluntad de los intervinientes de no siempre fácil comprensión y basadas en finalidades diferentes a las de las normas fiscales.

Los incumplimientos nacidos del error en la representación de la realidad desde la perspectiva tributaria que no en la interpretación de la norma no han de suponer, necesariamente, la comisión de la acción típica desde el punto de vista objetivo y aun en el supuesto de que así fuera, la conducta puede no dar lugar a la responsabilidad tributaria sancionadora puesto que puede encuadrarse dentro de los supuestos en los que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que *ex* artículos 77.4 d) de la LGT de 1963 y 179.2 d) de la Ley 58/2003.

Del análisis de la jurisprudencia puede señalarse que, quizás por alegación de la parte recurrente que es generalmente el obligado tributario, existen numerosas resoluciones judiciales en las que se admite la presencia de la diligencia necesaria en la conducta del deudor tributario por la presencia de una interpretación razonable de la norma que conlleva la exclusión de la responsabilidad aunque, en realidad, se haya producido un error en cuanto a los hechos esenciales para el nacimiento de las obligaciones tributarias por lo que el planteamiento no es correcto. De esta forma, la ausencia de reprochabilidad, de responsabilidad, por parte del obligado tributario puede provenir no del error de derecho sino del error en la representación de los hechos con trascendencia tributaria. Incluso se puede observar que, en supuestos en los que se niega la culpabilidad, se afirma que es en base a la existencia de una interpretación razonable de la norma aunque de la argumentación seguida por el Tribunal se puede deducir que, en realidad, la ausencia de infracción nace del error en la interpretación o calificación de los hechos que sirven de base para la aplicación de las normas tributarias.

El resultado de la doble circunstancia de la complejidad y variabilidad de las normas tributarias junto con la generalización del sistema de autoliquidación como fórmula de gestión de la inmensa mayoría de las obligaciones tributarias no es otro que la aparición de numerosos conflictos en cuanto a la existencia o no de infracción tributaria al alegar los obligados tributarios la ausencia de culpabilidad derivada de la adaptación de la conducta a una interpretación razonable de la norma tributaria que se ha materializado en una determinada forma de preparación y presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

A continuación, se procederá al examen de las soluciones adoptadas por los diversos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa (Sala 3.^a del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia) en relación con la estimación de la existencia o no de error de hecho o de derecho e interpretación razonable de la norma en la conducta de los sujetos pasivos del IVA que alcanzará el nivel suficiente como para suponer la presencia de la diligencia necesaria como para excluir la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo.

claridad de las cláusulas del contrato de seguro. La dificultad de comprensión de las cláusulas contractuales pueden conllevar, igualmente, errores en cuanto a la consideración sobre si se ha producido o no el devengo del IVA. La presentación de la autoliquidación dependerá de la calificación que merezcan las rentas o ingresos percibidos por el sujeto pasivo y, por lo tanto, del análisis efectuado con anterioridad por el propio sujeto pasivo.

2. SUPUESTOS DE ERRORES DE HECHO Y DE DERECHO EN EL IVA

La complejidad de la regulación legal del IVA¹⁶ originada por la existencia de diversos hechos imponible que implican la presencia de normas específicas relativas a los elementos esenciales del tributo como los sujetos pasivos, las exenciones, el devengo o la base imponible junto con la opción por el uso del sistema de autoliquidación como método de gestión del impuesto explican que, como consecuencia de los procedimientos de comprobación tributaria, surjan numerosos conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos que, finalmente, han de ser resueltos en vía de jurisdicción contencioso-administrativa. La presencia del error en la conducta del sujeto pasivo es una de las cuestiones que, con más frecuencia, han de ser examinadas por los Tribunales de Justicia. Como veremos, con frecuencia, los errores no son errores en cuanto a la interpretación razonable de la norma que se aparte del criterio seguido por los órganos de la Administración. Se constata de la lectura de las sentencias citadas que el error se produce en una fase posterior, una vez ya conocida la norma aplicable en cuanto a su contenido, es decir, en la fase sobre calificación de los hechos y su subsumición en los presupuestos normativos del IVA. Es de destacar que muchos de los hechos cuyo tratamiento fiscal plantea dudas se enmarcan en contratos algunos de los cuales poseen una gran complejidad en cuanto a su contenido.

2.1. Realización del hecho imponible del impuesto.

2.1.1. Realización del hecho imponible mediante permuta.

La **Audiencia Nacional en su Sentencia de 14 de julio de 2005 (JUR 2005\237786)** ha tenido ocasión de analizar si se ha completado o no el hecho imponible del IVA en una determinada operación de sustitución de mercancías.

En un primer momento, el sujeto pasivo vende unas determinadas pinturas a sus clientes que poseían máquinas tintométricas. Con posterioridad, se efectúa una oferta de permuta a los compradores de las pinturas de forma que el cliente entregaba un bote de pintura antigua por cada uno de nueva si el antiguo se encontraba en condiciones óptimas de utilización por otros clientes que no dispusieran de las máquinas tintométricas necesarias para utilizar los nuevos productos. En caso contrario, es decir, si el bote de pintura antigua estaba en buen estado pero no óptimo, se entregarían dos nuevos por tres antiguos.

Se plantea la dificultad de calificar el segundo negocio jurídico desde el punto de vista del IVA. La Administración y la Audiencia Nacional consideran que se producen dos hechos imponibles

¹⁶ Entre el 1 de enero 1986 y el 31 de diciembre de 1992, resultaban de aplicación la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (modificada en diversas ocasiones) y el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (modificado en numerosas ocasiones).

A partir del 1 de enero de 1993, son de aplicación la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (modificada en numerosas ocasiones) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (modificado en numerosas ocasiones).

diferentes a efectos del IVA. La primera operación tuvo lugar en su día entre la actora y sus clientes en la que se repercutió el IVA y dio lugar a las correspondientes operaciones de deducción por el empresario o profesional que soportó la repercusión quedando completada la situación tributaria mediante esta deducción. En la segunda operación se produce una permuta en la que una parte entrega un bien, la pintura antigua, y otra entrega otro, la pintura nueva, en distintas proporciones según los casos. Por lo tanto, «se produce una operación sujeta y no exenta, con una nueva base imponible, que si se dan las condiciones previstas al efecto por la ley, la empresa podrá regularizar dado que no se ha efectuado la repercusión»¹⁷.

Por lo que se refiere a la sanción proveniente de la regularización, la Sala «aprecia un error o una divergencia razonable en la interpretación de la norma de aplicación que justifica el incumplimiento tipificado por la LGT como infracción. Debe por ello estimarse en este punto concreto el recurso y anular la sanción impuesta». No quedan detalladas las causas de la apreciación de la Sala en cuanto a la posible dificultad para el sujeto pasivo para calificar los negocios jurídicos efectuados.

Desde nuestro punto de vista, el sujeto pasivo no ha incurrido en una deficiente comprensión de lo que la regla del IVA dice sino que el error se origina al calificar la operación efectuada de permuta de botes de pintura de forma no ajustada a lo querido por el legislador y este error es admitido por el Tribunal ya que el mismo no supone la presencia de dolo ni de negligencia inexcusable. Se trata, a juicio del Tribunal, de un supuesto de negligencia excusable que no conlleva la presencia del grado de culpabilidad suficiente como para que se completen el aspecto objetivo y el subjetivo de la infracción tributaria¹⁸.

2.1.2. Realización del hecho imponible mediante inversión del sujeto pasivo.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.121/2001, de 9 de febrero (JUR 2001\165419) afirma la existencia de culpabilidad y rechaza la presencia de un error justificado en la interpretación de la normativa tributaria relativa a la inversión del sujeto pasivo cuando se reciben prestaciones de servicios por parte de una empresa no establecida en el ámbito de aplicación del IVA.

El supuesto planteado está resuelto en base a las normas previstas por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA aunque de contenido similar a las normas de la Ley 37/1992 actualmente en vigor¹⁹. La empresa establecida en Alemania presta servicios consistentes en suministro de conocimientos

¹⁷ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Ed. Comares, 2001, págs. 39-45.

¹⁸ A nuestro parecer, la postura a favor de la no exigencia de sanción nos parece muy generosa respecto de la actuación del sujeto pasivo ya que nos parece que no se ha empleado por parte del sujeto pasivo el grado de diligencia necesario para determinar cuál es la norma legal aplicable pertinente.

¹⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en «Impuesto sobre el Valor Añadido» en CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los impuestos en particular*, Marcial Pons, Madrid, 18.ª edición; NÚÑEZ GRANÓN, M., *La sujeción al IVA (operaciones interiores e intracomunitarias)*, Prólogo de María Teresa Soler Roch, Ed. Marcial Pons, Madrid, págs. 206-225.

sobre tecnología moderna a una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA. Las reglas especiales de determinación del lugar de realización del hecho imponible consistente en la prestación de servicios de cesión y concesión de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial indican que tales servicios se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio ²⁰. La prestación de este tipo de servicios por parte de la empresa que no tenga su sede en España provoca una inversión del sujeto pasivo del impuesto y pasa a ser el destinatario el sujeto pasivo del impuesto ²¹.

La regularización se originó por el hecho de que la empresa con sede en el territorio de aplicación del IVA satisfizo los derechos o royalties por la prestación del servicio pero no incluyó en su declaración la cantidad correspondiente al IVA.

No se admite la falta de culpabilidad del sujeto pasivo «pues las normas arriba transcritas no dejan lugar a dudas de que la Empresa demandante pasó a ser el sujeto pasivo del IVA atendido que la Empresa que los prestó no tenía establecimiento en España. Además cabe concluir que la norma está clara –y por lo tanto no ofrece duda ni interpretación razonable alternativa distinta a la que se desprende de su propia literalidad–». En realidad, la duda que había de haber resuelto el Tribunal, y que no resuelve, es si el error en el tratamiento otorgado por el sujeto pasivo se debe a una confusión en cuanto a la naturaleza del negocio efectuado resulta excusable o no.

2.1.3. Aplicación del IVA a los servicios de comedor de empresa.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 2002 (JUR 2002\143932)** dejó de sancionar a una sociedad que no había repercutido el IVA por el servicio de comedor prestado al personal de la empresa. La Audiencia Nacional sigue la tesis del sujeto pasivo del IVA ya que, tanto el artículo 3 de la Ley 30/1985 como el artículo 4 de la Ley 37/1992, al definir el hecho imponible del impuesto «hacen referencia a "... carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de la actividad empresarial..." ²². Pues bien, entra dentro de una interpretación razonable la realizada por la actora en cuanto que tales servicios, al caer fuera del ámbito empresarial que desarrollaba, venir establecidos en convenio colectivo y ser necesarios, no se encontraban incluidos en la descripción del hecho imponible».

Aquí sí que existe un error fruto de una interpretación razonable de la norma legal que obliga a la repercusión del IVA cuando se realice una entrega «en el desarrollo de la actividad empresarial». Tal expresión admite entender que la repercusión únicamente es obligatoria cuando la cesión se efectúe en el ámbito de la actividad que tenga como finalidad el lucro, la obtención de beneficios, especialmente si se realiza por una sociedad mercantil, como es el caso, y excluye de la obligación

²⁰ Artículo 12.2.5 a) de la Ley 30/1985 y artículo 70.Uno.5.º B) de la Ley 37/1992.

²¹ Artículo 15.2 de la Ley 30/1985 y artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992.

²² TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, pág. 604; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 23 y 59.

de repercusión la actividad social a favor de los empleados que solo, de forma indirecta, coadyuva a la obtención de beneficios. Esta interpretación entra dentro del ámbito objetivo de entendimiento de la norma legal posible de una forma razonable aunque no coincida con la opción de entendimiento preferida por los órganos de la Administración y por el Tribunal y, por ello, conlleva la presencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.1.4. Autoconsumo de bienes.

El supuesto analizado en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm.1385/2002, de 7 de octubre (JUR 2003\70512)** se refiere a la situación que se produce cuando una empresa física que actúa como promotora inmobiliaria construye varias fincas urbanas y se adjudica la misma empresaria la propiedad de dos viviendas y los garajes de las mismas. La propietaria procederá a su venta posterior a sus hijos o a los cónyuges de sus hijos. Tal situación es calificada como un supuesto de autoconsumo²³ tanto por los órganos de la Administración como por el órgano judicial ya que los productos derivados de la actividad empresarial no se trasladan a terceros, sino que se mantienen en su patrimonio personal al cesar –formal y materialmente– en la actividad empresarial²⁴.

La falta de culpabilidad alegada por la infractora no es estimada por la sentencia «al tratarse de la pura aplicación de las normas de tributación comunes a la actividad empresarial desempeñada». La Sala considera, por tanto, que la regulación legal de los supuestos de autoconsumo no genera dudas en cuanto a la realización o no del hecho imponible del IVA, por lo que el incumplimiento de la obligación de declarar y liquidar al realizar unas operaciones como las descritas en el expediente conlleva la perfección del tipo de infracción tributaria.

2.1.5. Autoconsumo de servicios.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2002 (JT 2002\1421)** ha tenido ocasión de analizar la existencia de interpretación razonable de la norma sobre autoconsumo previs-

²³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en «Impuesto sobre el Valor Añadido», *Curso de Derecho Tributario...*, *op.cit.*, pág. 608; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 45-50.

²⁴ Artículo 9 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.
Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

Artículo 12 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...) 3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo.

ta en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA en relación con las cesiones de consultas médicas a título gratuito.

Ha quedado probado en el expediente que una determinada sociedad cede gratuitamente el uso de locales destinados a consultas, debidamente amueblados, a profesionales libres, especialmente médicos, que trabajan por cuenta propia, quienes no pagan contraprestación alguna, por lo que debe concluirse que los servicios se han prestado gratuitamente y tienen el concepto de autoconsumo de servicios, de acuerdo con la primera Ley del IVA que en su artículo 7.3 determina que tiene la consideración de prestación de servicios el autoconsumo de servicios, entendiendo por tal las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo²⁵.

No admite la Audiencia Nacional la existencia de una interpretación razonable de la norma por parte de la sociedad que ha dejado de incluir en la base imponible del IVA el importe de las cantidades correspondientes al autoconsumo de servicios ya que «la Sala entiende que las normas que se han citado son muy claras al establecer que el autoconsumo de servicios tiene la consideración de prestación de servicios, a efectos del IVA, por lo que ha existido una omisión de la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, siendo tal omisión negligente sancionable de acuerdo con el artículo 77 LGT».

2.1.6. Aplicación del IVA tras la adquisición de bienes inmuebles que habían estado arrendados.

Se plantea en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm.356/2004, de 29 de abril (JUR 2004/269209)** la sujeción efectiva al IVA de las operaciones de compra de bienes inmuebles de naturaleza urbana por parte de una sociedad. En el supuesto de hecho planteado los vendedores habían repercutido la cuota del IVA y el adquirente se había deducido las cuotas de IVA soportadas.

Para resolver esta cuestión la Sala parte del análisis de la existencia o no de arrendamiento sobre los inmuebles en el momento de la compraventa, en el momento de efectuarse la transmisión reflejada en la escritura pública. La existencia de estos arrendamientos permitiría atribuir a los vendedores la condición de empresarios o profesionales a efectos de considerarlos sujetos pasivos del IVA. El Tribunal afirma que se había producido la extinción de los contratos de arrendamiento con anterioridad a la celebración de la compraventa ya que así se ha declarado en la propia escritura pública y, por lo tanto, las transmisiones no quedaban sujetas al IVA por lo que los vendedores no podían repercutir dicho tributo y el adquirente no podía deducir las cuotas de IVA correspondientes en sus declaraciones del impuesto. En virtud de estas circunstancias, el Tribunal concluye que el comprador ha de proceder a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente deducidas más los intereses de demora correspondientes.

²⁵ La actual Ley del IVA recoge el autoconsumo de servicios en su artículo 12. Concretamente, el número 3 dispone que serán autoconsumos de servicios «las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionados en los números anteriores de este artículo».

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, pág. 612; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 54-55.

En lo relativo a la imposición de sanciones por la conducta del comprador que alega la existencia de una interpretación razonable de los preceptos de la ley reguladora del impuesto de aplicación, la Sala considera que el error se ha producido no en relación con el contenido del Derecho positivo «sino en la apreciación subjetiva de considerar acreditada la condición de sujetos pasivos del IVA en los vendedores, la cual, por lo anteriormente razonado, no es sostenible, ni sobre la base de una simple manifestación efectuada en el documento público referido, con una concreta finalidad a la que únicamente cabe extender la fe pública notarial, ni por la subsistencia de unos arrendamientos que en el propio documento se hacía constar como inexistentes, estando desocupadas todas las viviendas integrantes de los inmuebles transmitidos, circunstancia de hecho de esta última, a no dudarlo, no desconocida por la recurrente». El error en la representación sufrido para el adquirente supone, desde el punto de vista del órgano judicial, un caso de negligencia que conlleva la culpabilidad necesaria para estimar la existencia de sanción.

Aunque nada de ello se dice en la sentencia, se podría haber empleado como construcción justificadora de la interpretación razonable de la norma el considerar que los bienes que habían estado arrendados en el pasado por parte del sujeto pasivo siguen manteniendo la condición de afectos a la actividad arrendaticia. La Ley del IVA no regula la cuestión de la afectación de bienes a una actividad empresarial y, por lo tanto, se ha de acudir a la regulación del concepto contenida en la normativa reguladora de otro impuesto para integrar esta laguna jurídica. Si acudimos a la regulación del IRPF sobre la afectación de bienes a actividades económicas, dado que la regulación del IRPF dispone que la desafectación de los bienes que habían sido destinados a una actividad empresarial únicamente se produce al cabo de los tres años desde la desafectación²⁶, se podía haber seguido este criterio a efectos del IVA y considerar que, dado que no había transcurrido dicho plazo, los bienes mantenían su afectación a la actividad empresarial y, por consiguiente, su transmisión llevaba aparejada la repercusión del IVA.

2.1.7. Realización del hecho imponible tras adjudicación del concurso para la construcción de Viviendas de Protección Oficial.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2003 (RJ 2003\2715)** anula la sanción impuesta al sujeto pasivo del impuesto por la no repercusión de las cuotas de IVA en relación con determinados hechos imposables vinculados con la adjudicación de un concurso para la construcción de unas determinadas promociones de Viviendas de Protección Oficial.

La causa de la exclusión de la responsabilidad no se justifica por la errónea interpretación de la norma fiscal reguladora del IVA sino por la complejidad de las cláusulas y compromisos contractuales asumidos derivados de la adjudicación del contrato que producen dificultades de comprensión de las operaciones efectivamente realizadas y, desde una perspectiva fiscal, sobre la perfección o no del hecho imponible consistente en la entrega de bienes en las operaciones interiores. Es, por tanto, en el proceso de calificación de las diversas consecuencias derivadas de la perfección del contrato cuando se genera el error de representación en que incurre el sujeto pasivo.

²⁶ PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 3.ª edición, Madrid, 2000, págs. 379-380.

2.2. Sujeto pasivo del impuesto.

2.2.1. Venta por uno solo de los propietarios de la finca.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 2005 (JUR 2005\238234)** analiza la posible sujeción al IVA de la aportación y la venta del 50% de una determinada finca registral efectuada por uno de sus copropietarios a una sociedad mercantil. La sujeción al IVA de esta operación societaria se fundamenta en la adquisición de la condición de sujeto pasivo del IVA por parte del propietario-aportante de los terrenos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 d) de la Ley 37/1992²⁷.

El propietario-aportante justifica la no repercusión del IVA en base al hecho de que eran varios copropietarios quienes venían realizando las obras de urbanización por lo que debía ser la sociedad civil la que había de merecer la condición de sujeto pasivo del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.3 de la Ley 37/1992²⁸, y la que, en su caso, debería haber procedido a la repercusión de las cuotas de IVA en el momento de efectuar la aportación de los solares. Sin embargo, en la operación objeto de examen el aportante no era la sociedad civil sino el propietario de forma individual.

La Sala resuelve la cuestión afirmando la condición de sujeto pasivo del aportante de los solares a la sociedad ya que son los copropietarios y no la entidad carente de personalidad jurídica quienes realizaron a su cargo las obras de urbanización.

El Tribunal mantiene la sanción declarada por los órganos administrativos y por el TEAC ya que «la inexactitud que fue descubierta merced a la actuación de la Inspección de los Tributos y que no puede ser amparada en la dificultad interpretativa de las normas legales aplicables, dada la claridad de los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto y la concluyente actuación de gestión urbanística, intensa y dilatada en el tiempo que vino desarrollando el recurrente, conducta, en definitiva, subsumible sin mayor esfuerzo interpretativo en el (...) citado artículo 5 de la Ley del Impuesto». Pese al criterio seguido por el Tribunal por el cual falta la interpretación razonable de la norma, sí que es posible afirmar la existencia de la misma ya que lo cierto es que la mera existencia de una situación de comunidad de propietarios sobre un bien inmueble conlleva la presencia de un sujeto pasivo del IVA, cualquiera que sea la voluntad de los comuneros. Esta subjetividad tributaria de la comunidad de bienes debe significar, desde el punto de vista de la reglamentación del IVA, la ausencia de la condición de sujeto pasivo del IVA de los comuneros analizados de forma individual. Si esta es la forma de comprensión del artículo 84.Tres de la Ley 37/1992 por la que ha optado el interesado, se trata de una interpretación posible y defendible del sentido de la norma que habría de excluir la sanción.

²⁷ A los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales (...) d) quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas en todos los casos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título aunque sea ocasionalmente.

²⁸ Artículo 84. Sujetos pasivos.

(...) Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., pág. 647; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 34-43; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., op.cit., págs. 56-59.

2.3. Exenciones del impuesto.

2.3.1. Segunda transmisión de edificaciones.

La **Sentencia de 22 de abril de 2002 de la Audiencia Nacional (JUR 2003\59479)** se enfrenta a la cuestión de la aplicación efectiva del IVA o la exención de este gravamen cuando una comunidad de bienes ha promocionado la construcción de varias edificaciones y procede a la transmisión de las mismas a varios comuneros. Tal transmisión de la comunidad de bienes promotora a los comuneros «no puede revestir el carácter de entrega de bienes a los efectos del impuesto, pues ninguna transmisión puede apreciarse cuando nos encontramos ante la concreción de la cuota que en la comunidad corresponde a cada comunero, partiendo de la base que, al no constar lo contrario, nos encontramos ante una comunidad romana o por cuotas, y que la concreción de esa cuota ideal en bienes materiales, no supone operación transmisiva alguna que pueda ser calificada de entrega de bienes a efectos del IVA. También debió entenderlo así la recurrente pues cuando realizó la operación que hoy defiende está exenta y afirma ser una segunda transmisión, procedió a repercutir el IVA a los adquirentes, si bien no ingresó la correspondiente cantidad al Tesoro».

Dada la contradicción entre la repercusión de la cuota del IVA en el momento de proceder a la transmisión de las edificaciones a terceros que luego no ingresó y la calificación como exenta de la operación por parte del sujeto pasivo durante el proceso de comprobación, la Sala concluye que «va contra toda lógica afirmar que quien repercute el impuesto y no lo ingresa en el Tesoro, lo hace en una interpretación razonable de la norma jurídica, porque si bien puede ser dudosa la exención, lo que no es dudoso en absoluto es que el IVA repercutido debe ser ingresado, sin perjuicio de que tras el ingreso puedan ejercitarse los medios de impugnación frente a autoliquidaciones de entenderse improcedente el gravamen».

Nos parece coherente el planteamiento de la Sala por lo que respecta a la presencia de responsabilidad del sujeto pasivo desde la perspectiva sancionatoria, aunque desde nuestro punto de vista sí que existe una entrega de bienes a efectos de IVA en el momento de la disolución de la comunidad de bienes por aplicación de la figura del autoconsumo de bienes. Por lo que respecta a la transmisión a un tercero, ha de calificarse como una segunda transmisión de edificaciones exenta y susceptible de renuncia en cuanto a la exención²⁹. En cualquier caso, la efectiva repercusión del IVA por el sujeto pasivo supone una determinada interpretación efectuada por el propio sujeto pasivo de la normativa vigente y una determinada calificación del negocio jurídico realizado que debe llevar siempre aparejada la declaración e ingreso de las cuotas repercutidas³⁰.

²⁹ Artículo 20 de la Ley 37/1992. Exenciones en operaciones interiores.

Uno.(...) 22.º. Las entregas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...).

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones (...).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, *op.cit.*, págs. 640-641; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit.*, págs. 111-120; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 121-130.

³⁰ Artículo 9 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

2.3.2. Exención en las prestaciones de servicios culturales.

Se mantiene en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.202/2004, de 19 de febrero (JT 2004\770)** la sanción en el supuesto en el que una asociación de cazadores había dejado de repercutir e ingresar las cuotas de IVA a sus socios. El artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992³¹ recoge una exención de la que puede beneficiarse la asociación de cazadores pero que exige su reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992³². Por lo tanto, los interesados deben instar o solicitar de la Administración tributaria correspondiente el reconocimiento de entidad o establecimiento «de carácter social», sin que, en consecuencia, quepa aplicar unilateralmente la exención por parte de los sujetos pasivos del impuesto sin ese previo reconocimiento administrativo.

Para la Sala, «en definitiva, no se trata de una exención que pueda aplicarse directamente por los sujetos pasivos, sino que conforme al régimen jurídico a que se somete, requiere su previa solicitud a la Administración para el reconocimiento del carácter social del sujeto pasivo y su posterior

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. (...)

31 20. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. (...) 13.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

32 20. Exenciones en operaciones interiores.

(...) Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas de gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8.º y 13.º de este artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan en la exención.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 637.

aplicación por este, aplicación que lógicamente no puede ir más allá del momento de su solicitud a la Administración, como concreta el Reglamento del Impuesto de 1992 (...). En consecuencia, puesto que, en el presente caso no existe aquel reconocimiento para los ejercicios de que se trata, ni la solicitud por parte del sujeto pasivo, es claro que la exención no podía alcanzarse».

Dada la claridad de la norma existe negligencia puesto que no cabe ampararse en una interpretación razonable de la norma tributaria. Tampoco existen dificultades para determinar cuál es la normativa aplicable al supuesto de hecho planteado o para que el sujeto pasivo sepa qué procedimiento ha de seguir para beneficiarse de la exención.

2.3.3. Exención en las exportaciones.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2003 (RJ 2004\30)** casa la sanción impuesta a una empresa que ha realizado unas actividades para su sociedad matriz consistentes en prestación de servicios relacionadas con una actividad de exportación de la sociedad matriz. Al tratarse de servicios vinculados con una exportación tales servicios han de quedar exentos de IVA³³.

La regularización de la situación de la sociedad se produce a causa de la diferente calificación de las actividades efectuadas ya que a lo largo de las diferentes fases del procedimiento se había planteado la duda sobre la calificación de las actividades como entregas de bienes o prestaciones de servicios lo que resulta de gran importancia ya que según cuál sea la calificación otorgada a la operación existirá o no la exención de IVA.

El Tribunal Supremo acepta como motivo casacional la ausencia de culpabilidad en la conducta de la empresa ya que «es innegable la confusión en torno a la interpretación de los preceptos relativos a la cuestión planteada toda vez que la Inspección Nacional (Inspector Actuario y Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, con sede en Barcelona) mantuvo inicialmente la opinión de que no procedía la exención del artículo 9.5.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto del IVA porque los "portes por transporte del mineral" y "cribado del mismo", formaban parte de la venta del mineral contratada por Suria K, SA a COPCOSA, integrando "la entrega de bienes": no exenta como tal, en tanto el TEAC mantuvo opinión contraria y consideró que los "portes" y "el cribado" eran operaciones accesorias posteriores a la entrega de bienes, y por tanto exentas del IVA al amparo del artículo 9.5 de la Ley 30/1985, de IVA, siempre bajo la condición de que se cumplieran los requisitos del artículo 15.5 del Reglamento, cosa que negó el TEAC y la sentencia de instancia».

De lo expuesto por el Tribunal se deduce que el error en que ha incurrido el sujeto pasivo no es una discrepancia razonable sobre el régimen del IVA aplicable a los servicios de transportes y cribado efectuados por «Suria K, S.A.» sino que se ha producido un error en el proceso de subsunción del supuesto de hecho en una u otra norma reguladora del IVA. No ha habido una discrepancia razonable porque las reglas que regulan los supuestos de exención vinculados con la exportación quedan claras en la Ley del IVA. El conflicto ha surgido cuando, en el proceso de prever el tratamiento de una deter-

³³ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 147-177.

minada operación, el sujeto pasivo ha analizado tales operaciones y ha concluido que las que debían aplicarse de forma ajustada al ordenamiento difieren de las que deberían haber sido seleccionadas para dar el tratamiento a las mismas que hubiera querido el legislador, a criterio del Alto Tribunal.

2.3.4. Exención de la participación en beneficios derivados de máquinas recreativas.

La aplicación de la exención del IVA a la participación en beneficios de los titulares de establecimientos de hostelería por las máquinas recreativas de las que tales empresas no son propietarias es la cuestión planteada en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.533/2001, de 14 de julio (JT 2001\1544)**.

El artículo 8.1.19 de la Ley 30/1985 disponía y el artículo 20.1.19 de la Ley 37/1992 dispone la exención de «las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar». En virtud de esta norma, se ha debatido sobre la existencia del derecho a la exención del IVA a favor de los titulares de establecimientos hoteleros por las cantidades percibidas como participación en beneficios de las máquinas recreativas tipo B instaladas en los establecimientos de las que no son propietarios.

Las actas de la inspección tributaria fueron anuladas por defecto de representación aunque el Tribunal decidió analizar la cuestión de la imposición o no de sanciones en supuestos como el planteado. La sentencia se niega a imponer sanciones en estos casos ya que «la norma discutida en punto a si el sujeto obligado estaba o no incluido en la exención del artículo 20.1.19 de la Ley del IVA, ha sido objeto de una tan abundante como contradictoria jurisprudencia (y no solo doctrinal), siendo la interpretación última mayormente aceptada la siguiente: las cantidades que los titulares de los establecimientos de hostelería reciben como participación en beneficios por razón de las máquinas recreativas de las entidades operadoras y de las que no son propietarios están incluidas en la exención prevista por el artículo 8.1.19 de la Ley del IVA, pues la exención intenta evitar la doble imposición, proscrita por la norma citada, ya que de otro modo la Hacienda Pública obtendría dos ingresos, uno por cuenta de la tasa exigible a la empresa titular y operadora de la máquina y otro por cuenta del IVA exigible al titular del local de hostelería donde esta se explota [por todas, **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 568/2000, de 18 de abril (JT 2000, 629)**]. No obstante esta doctrina, es cierto que otros Tribunales de Justicia han entendido no exentas las citadas actividades, por lo que puede entenderse que la interpretación de la norma es, por lo menos, discutible, y razonable el dispar criterio en aquella interpretación, por lo que podría encajar perfectamente el supuesto de Autos en la citada exoneración de responsabilidad por la infracción tributaria que se le imputa, "ex" artículo 77.4.d).

A mayor abundamiento, en un supuesto idéntico al ahora planteado, el **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**, en una ilustrativa **Sentencia de 10 de diciembre de 1993 (JT 1993, 1605)**, entendió que "la conducta de no incluir en la declaración del IVA la actividad correspondiente a la

máquina recreativa tipo B que funciona en su establecimiento y que es propiedad de otra empresa operadora y de no repercutir el impuesto en sus operaciones, no puede incardinarse en la prevención legal, porque la duda más que razonable de su obligación de declarar, y buena prueba de ello es que algunos Tribunales así lo han declarado, elimina la culpabilidad, elemento indispensable para que una conducta merezca el reproche punitivo, siquiera sea en el ámbito de las infracciones tributarias"».

Opta, pues, de una manera clara y rotunda el Tribunal por admitir la interpretación razonable de la norma de exención como fundamento de la actuación del sujeto pasivo en el momento de presentar la autoliquidación y uno de los argumentos justificadores de la interpretación razonable de la norma lo constituye la presencia de sentencias emanadas de los órganos jurisdiccionales que han adoptado una determinada postura sobre la cuestión discutida que sirve de base a la actuación del sujeto pasivo.

2.3.5. Renuncia a la exención de IVA en la segunda transmisión de un local.

Queda rechazada la alegación de inexistencia de culpabilidad en un supuesto en el que el adquirente de unos locales había dejado de ingresar las cuotas resultantes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 prevé que las segundas y ulteriores entregas de edificaciones estarán exentas de IVA y sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si bien el sujeto pasivo de IVA que efectúa la transmisión puede renunciar a la exención de IVA en los términos que establece el artículo 20.Dos, previo cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 8 del Reglamento del IVA que exige expresamente que dicha renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes correspondientes, declaración en la que el adquirente haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles³⁴.

Dado el incumplimiento de los requisitos legales procede sujetar la operación de compra del local al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y sancionar al adquirente por incumplir su obligación de ingresar las cuotas adeudadas por el impuesto «ya que no existe controversia jurídica sobre la aplicación de la normatividad (sic) aplicable y la sujeción de la operación de compra y venta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales».

³⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 640; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., op.cit., págs. 45-49. Artículo 20. Exenciones.

Uno. (...) 22.º. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...).

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

2.4. Devengo del impuesto.

2.4.1. Devengo como consecuencia del ejercicio de una opción de compra.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.236/2005, de 7 de marzo**, analiza la cuestión de determinar el momento del devengo del IVA en relación con un contrato atípico que se había celebrado entre una persona física actuando como particular y una persona jurídica.

El contenido esencial de este contrato es el siguiente: la persona física vende a una compañía constructora unos terrenos que se valoran en 33.000.000 de pesetas, por el indicado valor. El comprador concede a la vendedora una opción de compra sobre la totalidad de la planta baja y planta primera o piso primero del edificio que se proyecta construir en dichos terrenos, por un precio de 33.000.000 de pesetas. Una vez obtenido el certificado de fin de obra del edificio a construir, dentro de los noventa días siguientes la compradora lo pondrá en conocimiento de la vendedora para que en el plazo de noventa días naturales decida sobre el ejercicio del derecho de opción de compra. Si la vendedora renunciara, la compradora vendrá obligada a pagar el precio estipulado de 33.000.000 de pesetas, dentro de los noventa días siguientes. Si optare por la compra, el precio de la finca se compensará con el de los locales, otorgándose la escritura dentro de los noventa días naturales siguientes, lo que se hizo por escritura pública de 21 de junio de 1996.

La cuestión que se plantea es la de determinar cuándo se produce el devengo del IVA en este negocio jurídico y atípico. La Sala explica que «nos encontramos ante un contrato que no puede calificarse propiamente de permuta ni de compra-venta, aunque participa de la naturaleza de ambos, al ser la permuta antecedente básico del contrato de compraventa y sujeto al régimen jurídico de esta al que remite el artículo 1.541 del Código Civil al regular el contrato de permuta, ni de contrato de opción de compra ya que no se trata de un contrato autónomo al ser consecuencia de la transmisión del solar. Se trata de un contrato atípico e innominado, en el que tienen cabida todas las relaciones contractuales que no se hallan entre las definidas en el Código Civil, por incluirse términos o matices no previstos en él, que no altera su régimen fiscal dadas las relaciones obligacionales establecidas entre las partes que no han sido otras que el cambio o la permuta de cosas y derechos».

Para determinar en qué momento se produjo el devengo en esta operación, la Sala recurre «al artículo 1462 del Código Civil, aplicable indistintamente a los contratos de compraventa y permuta, que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Si mediare escritura pública, su otorgamiento equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato si de la misma no resultare o se dedujere claramente lo contrario, de cuanto resulta que la fecha de la escritura inicial se corresponde con la de la entrega de las cosas que constituye el precio o contraprestación del contrato, fecha en que se devengó el impuesto según el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal entrega puede situarse en el momento de pago o como cobro anticipado que tuvo lugar con la entrega del solar a cambio del cual convino hacer entrega, entre otras cosas, de los locales y pisos ³⁵» .

³⁵ En las entregas de bienes el devengo del IVA se produce cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, págs. 630-632; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Devengo del tribu-*

Por lo que respecta al aspecto sancionador de la cuestión, la Sala acepta que «la controversia determinante del incumplimiento tributario sancionado, obedece a una interpretación razonable aunque errónea de la norma aplicable, sobre la fecha del devengo, sin que exista una voluntad de defraudar o de retrasar el pago del impuesto como aquí acontece al entender que la liquidación del impuesto debía efectuarse en el período correspondiente a la entrega del local comercial que constituye parte del pago efectuado por la transmisión del solar, cuando el devengo tuvo lugar con el otorgamiento de la escritura de permuta en la que se convino la entrega del local como pago del solar transmitido que a su vez constituye pago anticipado de dicha obligación».

El examen de la culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo no debe enfocarse, a nuestro entender, como una cuestión de presencia o ausencia de interpretación razonable de la norma sino en relación con la existencia de una correcta comprensión de las relaciones jurídicas surgidas y de la traducción a efectos de IVA del contenido de un contrato atípico que reviste una gran complejidad. Tal complejidad genera un entendimiento diverso (de un lado el seguido por el sujeto pasivo y, por el otro, el seguido por los órganos de la Administración) de cuáles son los elementos y efectos del contrato que son relevantes a efectos de aplicar las reglas fiscales sobre el devengo. Para resolver la cuestión planteada, la divergencia de calificaciones que ha de otorgarse al contrato atípico, el Tribunal Superior de Justicia ha de recurrir, incluso, a buscar apoyo en las normas sobre contratos contenidas en el Código Civil. No se plantea la duda acerca del contenido de la norma del IVA reguladora del devengo, sino de los hechos jurídicos derivados del contrato dotados de trascendencia en cuanto a la producción del devengo del IVA.

2.4.2. Devengo en un contrato de permuta de solar por construcción futura.

También en un contrato de permuta de solar por construcción futura, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.385/2002, de 19 de abril (JUR 2002\155741)** excluye la existencia de responsabilidad por parte del promotor que había de haber repercutido la cuota de IVA en el momento de recibir la propiedad del solar que ha de entenderse como un pago a cuenta de la entrega posterior de los pisos y que, por el contrario, retrasó tal repercusión al momento en el que se produjo la efectiva entrega de estos pisos.

Sin embargo, habría que plantearse la pregunta de si cabe admitir la existencia de una interpretación razonable que excluya la responsabilidad del promotor por no haber repercutido e ingresado la cuota del IVA en el momento de la adquisición de la titularidad del solar cuando la Dirección General de Tributos ha tenido ya ocasión de manifestarse en diversas ocasiones a favor del devengo del IVA desde el momento en que se produce la entrega del solar ³⁶. Nuestra opinión es que no se

to y período impositivo, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 313-326. Este autor recoge la tesis de que en el caso de la regla del devengo en los pagos anticipados más que una regla especial, el criterio supone una regla de excepción aplicable a todas las operaciones cualquiera que sea su naturaleza, siempre que se efectúen pagos anticipados; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 195-202; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit.*, págs. 165-176.

³⁶ En el trabajo TOVILLAS MORÁN, J.M.: «El régimen jurídico aplicable a la permuta de solar por construcción futura», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 18, febrero de 2005, aparecen citadas las siguientes Resoluciones de la Dirección General de Tributos 6/2004, de 8 de enero; 277/2004, de 12 de febrero; 479/2004, de 3 de marzo; o 721/2004, de 24 de marzo según las cuales la entrega de la propiedad del solar supone un pago a cuenta de la prestación futura que produce

puede alegar la existencia de una interpretación razonable de la norma ante la existencia de una interpretación consolidada de la Dirección General de Tributos relativa al mismo supuesto de hecho.

Al vincularse el devengo al momento de recibir el promotor un pago a cuenta de la prestación futura, sí cabría excluir la responsabilidad si el sujeto pasivo justificase que el solar recibido lo ha sido en concepto diferente al de pago o entrega con la voluntad de recibir en el futuro edificaciones aún no existentes ³⁷.

2.4.3. Devengo del IVA en la adquisición de un camión.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.808/2001, de 29 de septiembre (JUR 2001\319033)** analiza la conducta de un sujeto pasivo que se dedujo la cuota de IVA soportada por la adquisición de un camión en la que hay una discordancia en cuanto al momento del devengo de la cuota de IVA correspondiente.

Así, cuando la operación interior efectuada consiste en la entrega de bienes el devengo de la misma se produce cuando tiene lugar la puesta a disposición del bien ³⁸. Tal hecho se perfeccionó el día 25 de enero de 1993 según el documento de venta y garantía firmado por el jefe postventas, el responsable de la entrega y el cliente y momento en el que se debe situar el devengo. Sin embargo, la factura de venta y el compromiso de compra son de fecha 31 de diciembre de 1992, siendo efectuado el pago en el mes de enero de 1993.

La fecha del devengo tiene una gran trascendencia ya que una de las condiciones temporales de la deducción de las cuotas de IVA soportadas estriba en la exigencia de que se haya producido el devengo para que se admita la deducibilidad de tales cuotas ³⁹. Por lo tanto, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición del camión se retrasa hasta el primer trimestre de 1993 ya que el devengo del IVA en la compra se produjo cuando se recibió el poder de adquisición sobre el camión en enero de 1993 pero no antes ⁴⁰.

el devengo del IVA correspondiente al hecho imponible constituido por la entrega de bienes consistentes en pisos o chalets por parte del promotor.

³⁷ Como podría ser un depósito o garantía de la recepción de los bienes en el futuro, o por la constitución de un derecho de superficie sobre el solar, o un contrato de construcción retribuido mediante la entrega de pisos al promotor.

³⁸ Artículo 14 de la Ley 30/1985 y artículo 75 de la Ley 37/1992.

³⁹ Artículo 35 de la Ley 30/1985 y artículo 98.1 de la Ley 37/1992.

La regla general es la de que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles, tal como se señala por el artículo 98.Uno de la Ley 37/1992, CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitaria, y su Reflejo en nuestro Derecho interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 47-50; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., pág. 668.

⁴⁰ Siguiendo a ALONSO GONZÁLEZ, el artículo 75.Uno.1.º, párrafo primero de la Ley del IVA parece estar pensando en la compraventa mercantil antes que en la civil, ya que habla de «puesta a disposición» y no de entrega, dominio o propiedad. El autor citado recuerda que la compraventa no es un contrato traslativo sino meramente obligatorio. Obliga al vendedor a entregar la cosa objeto del contrato, pero no transmite por sí el dominio de la cosa. La propiedad de la cosa comprada solo se adquiere cuando al contrato se añade la tradición de aquella (arts.609 y 1.095 CC), es decir, cuando el comprador toma posesión de la cosa que le entrega del vendedor.

Desde el punto de vista de la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo, la Sala admite que se ha generado un error en cuanto a la interpretación de la norma fiscal de forma que «resultando que la expedición y aceptación de una factura implica una manifestación de voluntad sobre el contenido de la misma que aunque no conlleva la entrega ni la puesta a disposición del bien, entendemos que al ir acompañado del cumplimiento de las restantes obligaciones tributarias, en la creencia aunque errónea que podía deducir el IVA que figuraba en la misma, excluye cualquier tipo de culpabilidad en la que apoyar la infracción sancionada». No nos parece ajustada al ordenamiento esta decisión del Tribunal ya que la norma reguladora del devengo posee una gran claridad y no se producen dudas sobre su contenido en este punto⁴¹ por lo que opinamos que la actuación del sujeto pasivo en este supuesto supone, al menos, un cierto nivel de negligencia.

2.4.4. Devengo del IVA en el caso de impago de facturas.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm.272/2003, de 24 de abril (JUR 2003\143426)** niega la existencia de una interpretación razonable de la norma en el caso de impago de las cuotas de IVA que correspondían a facturas no cobradas por la empresa sujeto pasivo del IVA y que dejaba fuera de ingreso las cuotas de IVA correspondientes a facturas no pagadas por los destinatarios.

Lógicamente, en un supuesto como este no resultaba adecuado justificar el incumplimiento de la norma en base a la existencia de una interpretación razonable de la norma del devengo que, en ningún momento, condiciona el nacimiento de la obligación tributaria al pago de las cuotas por parte de los destinatarios.

Es otro el fundamento seguido por el sujeto pasivo. Así, se alega por parte del sujeto pasivo la existencia de razones de justicia material en base al hecho de que los Ayuntamientos para los que solía trabajar se retrasaban en el abono de las certificaciones de obra y que la ausencia de pago tenía como objetivo evitar una situación de iliquidez y la posibilidad de que la empresa entrara en crisis. La alegación más adecuada en este caso para evitar el nacimiento de la responsabilidad hubiera debido ser la de causa de fuerza mayor [art. 77.4 b) LGT de 1963 o art. 179.2 b) Ley 58/2003]. Tal causa debería haber sido probada por el sujeto pasivo del IVA mediante aportación de los datos de tesorería de la compañía, la explicación en detalle de los plazos de cobro y de las necesidades más urgentes de tesorería.

2.5. Base imponible del impuesto.

2.5.1. Inclusión en la base imponible de cantidades calificadas como suplidos.

Considerar determinadas cantidades cobradas como suplidos (que no han de integrarse en la base imponible del IVA) o como parte del precio (que sí ha de integrarse en la base imponible del

⁴¹ El legislador habla de la transferencia del poder de disposición sobre la cosa como momento del devengo en la entrega de bienes pero no condiciona en modo alguno esta institución a la fecha de emisión de la factura derivada de la operación.

IVA) ⁴² es la cuestión analizada en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1337/2005, de 12 de septiembre (JUR 2005\248732)**.

Concretamente, se trata del análisis de los servicios prestados por una empresa de servicios funerarios. La Administración considera que determinados conceptos que han sido considerados como suplidos por la empresa ⁴³ debían haber sido incluidos en la base imponible a efectos del IVA y repercutir el IVA por el importe de los mismos, actuación a la que no se procedió por parte de la empresa funeraria.

El artículo 78.Tres.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA señala que no se incluirán en la base imponible «las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado». La Administración sostiene que no se cumplen las condiciones para considerar las cantidades como suplidos ya que la empresa no ha justificado su importe ni la factura girada por el prestador del servicio a favor del respectivo cliente. A estos motivos la Sala le añade el hecho de que la empresa no acreditó ni documentalmente ni por ningún otro medio de prueba de los admitidos en Derecho la existencia de mandato expreso para pagar por cuenta y en nombre del cliente.

Aunque no se explican con suficiente claridad las razones por las cuales existe una discrepancia en la interpretación de la norma, la Sala admite que la conducta de la empresa no ofrece los niveles de culpabilidad suficiente como para generar la infracción tributaria. Así, el Tribunal afirma que «la controversia surge por una discrepancia en la interpretación de la norma recogida en el artículo 78.Tres. 3.º de la Ley del IVA (...) por lo que la conducta de la empresa aparece ausente de culpabilidad».

No es, una vez más, una cuestión de interpretación razonable de la norma la que puede excluir la culpabilidad en un supuesto como el descrito, sino que vuelve a producirse en esta sentencia una discordancia en la interpretación de los hechos entre la Administración y el Tribunal, de un lado, y el sujeto pasivo, de otro lado. Las condiciones legales para excluir de la base imponible del IVA las cantidades destinadas a suplidos son claras pero el sujeto pasivo no analiza de forma correcta si la verdad material reúne o no tales requisitos. Al realizar la pertinente subsunción yerra el sujeto pasivo pero el Tribunal admite que no hay negligencia en tal interpretación de la realidad material, aunque nosotros consideramos que, como mínimo, existe la negligencia al no existir documento alguno que pruebe la orden del cliente a la empresa de servicios funerarios de efectuar determinados pagos por cuenta y orden del propio cliente.

⁴² TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en Curso de Derecho Tributario, *op.cit.*, págs. 654-656; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 203-204.

⁴³ a) Tasas de la Consejería de Sanidad y servicios Sociales del Principado de Asturias;
b) Tasas del Cementerio Municipal;
c) Certificaciones Médicas;
d) Taxis del duelo;
e) Servicios religiosos del funeral y complementarios;
f) Gratificaciones por colocación y reparación de lápidas;
g) Gratificaciones a enterradores y otros varios; y
h) Otros.

2.5.2. *Inclusión en la base imponible de las deudas asumidas por el adquirente.*

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 4 de marzo de 2002 (JT 2002\658)** entra a analizar la existencia o no de una interpretación razonable de la regulación relativa a la determinación de la base imponible del impuesto correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El conflicto surge en un supuesto de hecho en el que una sociedad efectúa una aportación no dineraria consistente en la titularidad de dos fincas con unas cargas hipotecarias al capital de otra sociedad. Tal aportación supone la realización del hecho imponible del IVA según el artículo 8.2.2.º de la Ley 37/1992⁴⁴ por lo que habría de repercutirse la cuota del IVA tras determinarse la base imponible correspondiente.

Según lo dispuesto en el artículo 78.1.2.7.º de la Ley 37/1992 se incluye en la base imponible del impuesto dentro del concepto de contraprestación «el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas». Sin embargo, la sociedad que había de repercutir el IVA por la aportación efectuada no procedió a incluir en su base imponible el importe de las deudas asumidas por la sociedad receptora de las aportaciones no dinerarias que asumió la obligación de pago de las deudas aseguradas mediante las hipotecas que gravaban los inmuebles recibidos. Ante la alegación por el sujeto pasivo de la interpretación razonable de la norma como causa excluyente del nivel de culpabilidad necesario para imponer la sanción tributaria, la Sala la rechaza ya que «en el supuesto de autos, no nos encontramos ante la interpretación jurídica de una norma, sino ante el hecho de declaración de un valor erróneo a sabiendas de ser distinto que el correspondiente a la contraprestación convenida con la sociedad a la que se efectuó la aportación no dineraria en desembolso de la suscripción de sus acciones sociales, dato conocido por la recurrente como parte en los negocios jurídicos en cuestión».

Como es posible observar, la postura del Tribunal a favor de la imposición de la sanción y negando la existencia de una interpretación razonable de la norma que no se justifica en el texto de la sentencia puede basarse en la escasez de dificultades para comprender la norma relativa a la asunción de deudas que acompaña la entrega de bienes en el seno de la regulación de la contraprestación a efectos de definir la base imponible del IVA.

2.5.3. *Inclusión en la base imponible de intereses por la financiación de la obra.*

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.758/2004, de 2 de julio (JUR 2004\219459)** ha de resolver sobre el tratamiento fiscal a efectos de IVA que ha de aplicarse a un negocio jurídico de gran complejidad. En un principio, se plantea una operación en la que originariamente se había satisfecho un precio por las construcciones realizadas sobre cierto solar en virtud

⁴⁴ Artículo 8 (...)

2. 2.º. 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 o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

de un contrato y, además, se obligaba a la transmisión de las construcciones a otra sociedad mediante un contrato de arrendamiento financiero y había una cantidad que se repercutía que era calificada como «intereses por la financiación de los distintos pagos efectuados desde diciembre de 1989 hasta noviembre de 1991, liquidación al tipo de interés del 9 por ciento...». Finalmente, lo cierto es que la transmisión de las construcciones no se efectuó de esa manera, es decir, a través de un arrendamiento financiero sino por medio de compraventa lo que suponía ausencia de financiación de tercero.

Por lo tanto, las cantidades satisfechas no pueden considerarse como gastos financieros y no pueden recibir el tratamiento fiscal previsto para los gastos financieros en el IVA que suponía la exclusión de los mismos según lo establecido por el artículo 78.2.1 de la Ley 37/1992, en la redacción dada por la Ley 23/1994, de 6 de julio⁴⁵. Tales cantidades debieron considerarse integradas en el precio de adquisición del bien y, por tanto, incluidas como mayor base imponible del IVA.

Tampoco en este supuesto se produce un error de derecho, en cuanto al conocimiento del contenido del Derecho positivo aplicable al supuesto planteado, sino que el error se produce en el momento de subsumir el negocio efectivamente realizado en la norma reguladora del IVA adecuada. Se debía haber aplicado la regla general sobre determinación de la base imponible y no la norma específica para los supuestos de presencia de gastos financieros. El Tribunal opta por rechazar la culpabilidad por un criterio de coherencia con el criterio anteriormente adoptado en la resolución de esta misma cuestión en lo que se refería al Impuesto sobre Sociedades en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de febrero de 2004 (JT 2004, 760)**.

2.5.4. Determinación de la base imponible por los servicios repercutidos a los empleados.

No se ha producido una interpretación razonable de la norma y, por lo tanto, procede la imposición de la sanción en un supuesto en el que la empresa presta servicios de comedor y autobús para sus empleados para lo que utiliza otras empresas proveedoras y se deduce las cuotas de IVA soportadas. La empresa, además, repercute una parte del coste a los empleados vía descuento de las nóminas.

Para resolver el conflicto, la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2002 (JUR 2003\59466)** emplea la regulación sobre cuantificación de la base imponible prevista en la Ley 30/1985 por la cual, dada la vinculación que existe entre la empresa y los destinatarios, la base imponible «no podrá ser inferior», es decir, que, al menos, ha de ser igual, a la que debería tenerse en cuenta en el supuesto de autoconsumo de servicios, y en este supuesto es el «coste», es decir, los pagos al proveedor⁴⁶.

⁴⁵ El profesor TEJERIZO LÓPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, págs. 636-637, explica que no se incluyen en el importe de la contraprestación, que constituye la base imponible, los intereses por el aplazamiento en el pago, cuando el vencimiento se realiza después de realizado el hecho imponible [en este sentido se pronuncia la RTEAC de 29 de abril de 1998 (JT 814)]. La exclusión de los intereses, que antes sí se incluían en la base imponible, se ha producido como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 27 de octubre de 1993 (Asunto C-281/91, *Muy s en De Winter*), que consideró que, en el supuesto planteado, se produce un crédito exento de tributación.

⁴⁶ El artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.
(...) Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Procede la infracción porque no se ha seguido el contenido de esta norma imperativa específica para este tipo de operaciones «y no se aprecia un error ni una divergencia razonable en la interpretación de la norma de aplicación que justifique el incumplimiento tipificado por la LGT como infracción».

Frente a la opinión de la Sala, que ha resuelto el supuesto en base a la norma sobre autoconsumo de servicios que exige la gratuidad de los servicios prestados, hubiera sido posible emplear la norma sobre las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero ⁴⁷ y que se remita al valor de mercado. La confusión entre la correcta calificación mediante la utilización de una y otra norma sí que generaría un error excusable en relación con la subsunción efectuada aunque no en relación con el sentido de la norma.

2.5.5. Base imponible determinada según el régimen de recargo de equivalencia.

Una comunidad de bienes que realizaba actividades empresariales por las que era sujeto pasivo del IVA queda sujeta al régimen especial de recargo de equivalencia ⁴⁸, en virtud de la reforma operada en la Ley 37/1992, pero presentó las declaraciones del impuesto correspondientes a los ejercicios 1993 y 1994 por el régimen general u ordinario e ingresó por este concepto una cantidad superior a la debida. La Administración tributaria impuso una sanción a ese sujeto pasivo por infracción calificada como simple en el artículo 170 de la Ley 37/1992, a tenor de la cual constituye una acción típica la adquisición de bienes por parte de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo en los casos en que el adquirente hubiese dado cuenta a la Administración en la forma reglamentariamente prevista de la opción por la aplicación del régimen general (comunicación que en el caso presente no se hizo).

Al enjuiciar la imposición de la sanción por infracción simple, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria núm.1075/2002, de 11 de diciembre (JUR 2003\64519)** dispone que «dicha conducta, no puede entenderse merecedora de sanción a título de mera negligencia por desconocimiento de la normativa aplicable a no ser que se quiera sancionar la mera formalidad de declarar bajo un régimen equivocado cuando no obstante ingresó unas cantidades superiores a las debidas ante la imposibilidad de figurar en las facturas el recargo de equivalencia cuando venía declarando por el régimen general».

A nuestro juicio, en el supuesto no existe una interpretación razonable de la norma fiscal sino un desconocimiento de la existencia y contenido de la misma y tal desconocimiento supone una conducta negligente del sujeto pasivo del IVA que ha realizado la conducta típica incluida en el artículo 170 de la Ley 37/1992 y que ha de ser reprochada al sujeto pasivo del IVA que habría de haber sido sancionado por la misma.

⁴⁷ Artículo 79.Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

⁴⁸ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 503-518.

2.5.6. Inclusión del personal no asalariado en la base imponible.

En el régimen simplificado del IVA aplicable desde 1992 a 1996 las cuotas a ingresar derivadas de la realización de actividades empresariales se determinan en función de ciertos índices, signos o módulos como el número de empleados o la superficie del local⁴⁹. Entre tales módulos se encuentra el consistente en el personal no asalariado (titular de la explotación o su cónyuge) que es quien realiza las labores de dirección, planificación y control.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1029/2004, de 29 de septiembre (JUR 2004/277390) enjuicia un supuesto en el que el titular de la explotación declara que el módulo de personal no asalariado es cero. La Sala considera que, en virtud de la normativa laboral (Ordenanza de Hostelería, Acuerdo Laboral de Ámbito Estatal para el Sector de la Hostelería), las personas que prestan servicios para la misma, ayudantes de camarero y aprendiz no pueden desarrollar las funciones de control de personal, control de recaudación y relaciones comerciales con los proveedores que resultan imprescindibles para el funcionamiento de la actividad empresarial. De lo anterior se deduce que el módulo consistente en el personal no asalariado no puede ser cero y que tal circunstancia no puede ser contrarrestada por las pruebas aportadas que intentaban demostrar que la gestión del establecimiento se efectuaba por parte de un empleado.

Desde el punto de vista sancionador, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias afirma que «las circunstancias concurrentes descubren que no se trata de un criterio dispar y razonable en la interpretación de las normas aplicables, sino una cuestión material que ha determinado que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria por actos imputables en los que se aprecia al menos negligencia». Queda rechazada, pues, la existencia de una interpretación razonable de la norma, y el error ha de ser situado en la subsunción de los hechos, de la organización interna de la explotación comercial de hostelería, en la mecánica aplicativa del régimen simplificado del IVA.

2.6. Deducciones aplicables en el IVA.

El ejercicio del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al ingreso de las cuotas de IVA repercutidas está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos⁵⁰:

⁴⁹ Hay que destacar en la sentencia analizada que la actividad para la determinación del rendimiento de su actividad empresarial queda acogida al sistema de estimación objetiva por índices, signos o módulos lo cual es correcto en el caso del IRPF pero no lo es en el caso del IVA en el que el régimen se denomina régimen simplificado. DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 419-450.

⁵⁰ El derecho a deducir constituye uno de los elementos esenciales del sistema de funcionamiento del IVA diseñado por las Directivas comunitarias que se configura en la Ley 37/1992 como un derecho en manos del sujeto pasivo que puede minorar en el cálculo de su cuota tributaria las cuotas de IVA soportadas en la fase anterior de la cadena del valor añadido y, subsidiariamente, si efectuada esta operación aún resultase un exceso a su favor, le legitima para ejercitar una acción de restitución frente al Tesoro.

CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 15-25; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 293-372.

- a) De carácter subjetivo: quién tiene derecho a deducir.
- b) Objetivo: qué cuotas tributarias son deducibles.
- c) Formales: cómo se acredita este derecho.
- d) Temporales: cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido.
- e) Funcionales: cuáles son las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

El exacto cumplimiento de estos requisitos legales ha generado un número muy elevado de conflictos y la lógica aparición de una importante doctrina jurisprudencial sobre la materia, en especial, las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones formales.

2.6.1. Dedución de cuotas de IVA soportadas por la realización de obras para la Iglesia Católica.

Las **Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.20/2000, de 10 de enero (JT 2000\397) y núm. 352/2001, de 7 de mayo (JT 2001\1346), de 20 de febrero (JT 2002\669)** hubieron de decidir sobre la existencia o no de infracción tributaria en un supuesto de deducción de cuotas de IVA soportadas por parte de un empresario que ha realizado obras para la Iglesia Católica o alguna de sus entidades.

El Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, dispone en su artículo III.1.C) que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. Este apartado no hacía referencia al IVA, ni podía hacerlo puesto que este impuesto se estableció en España en 1985, seis años después de la firma del Acuerdo para Asuntos Económicos ⁵¹.

Haciendo uso de la autorización contenida en el apartado 2 del Protocolo Adicional del Acuerdo para Asuntos Económicos, la norma convencional fue desarrollada por la Orden de 29 de febrero de 1988 que en su número Segundo extiende la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede al IVA cuando se cumplan determinados requisitos. Los mismos hacen referencia a las entidades que pueden beneficiarse de la exención (las que enumera el apdo. 1 del art. IV del Acuerdo para Asuntos Económicos), a los fines a que deben destinarse los inmuebles adquiridos (el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad) y a las formalidades que deben cumplirse ⁵².

⁵¹ DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. y DE LUIS VILLOTA, L., «Régimen fiscal de la Iglesia Católica», págs. 31-46, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* n.º 14, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario...*, *op.cit.*, pág. 632.

⁵² Los documentos en que consten dichas operaciones han de ser presentados en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las entidades, acompañando

La exención subjetiva que nace a favor de la entidad religiosa que actúa como si se tratara de un consumidor final se lleva a la práctica mediante una entrega al proveedor de una copia del documento en el que se reconoce la exención para que no autoliquide ni repercuta el IVA y sirva de justificante a efecto de comprobación administrativa.

De resultas de este especial régimen jurídico aplicable a la entidad religiosa, se plantea en ambas sentencias la posibilidad de considerar que el supuesto de exención es un supuesto de exención plena, es decir, que permite al proveedor del servicio deducir las cuotas de IVA soportadas sin restricciones derivadas de la presencia entre las diversas operaciones efectuadas las realizadas para la entidad religiosa y, por lo tanto, no aplicar la regla de prorrata como consecuencia de la realización de esta entrega de bienes ⁵³.

La Sala sigue en las dos sentencias el criterio elaborado por la Sentencia del mismo **Tribunal Superior de Justicia núm. 779, de 3 de noviembre de 1998 (JT 1998,1629)** según el cual «el IVA soportado para la realización de obras relacionadas con operaciones exentas, no puede ser objeto de deducción, puesto que la Ley ha convertido al contratista que realiza una operación con una entidad exenta de tributación en consumidor final, de forma que tendrá que soportar el impuesto que haya tenido que abonar a sus proveedores para tal fin, si es que los hay».

Por lo que respecta a la sanción, la Sala estima que no ha de imponerse esta «pues se ha planteado en los argumentos del actor una tesis razonable que muestra un diferente criterio al sostenido por la Administración Tributaria pero que permite una interpretación posible si bien no aceptada por la Sala, pero no pudiéndose hablar aquí de una infracción culpable».

Consideramos que no se trata de un supuesto de interpretación errónea de la norma tributaria sino de la divergencia en los resultados derivados del uso de la analogía para resolver la laguna consistente en la admisión o no de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas para realizar la obra. El sujeto pasivo se basa en un criterio económico o teleológico de integración de la norma considerando que la finalidad de la misma es reducir la carga tributaria que ha de soportar la Iglesia Católica o sus instituciones y para conseguir estos resultados la solución más coherente es la aportada por el sujeto pasivo. Por el contrario, el Tribunal, a través de sus sentencias, se basa en el texto literal pero no de la ley como afirman las sentencias citadas sino en el de la Orden de 29 de febrero de 1988 ⁵⁴. Como resultado final, en el proceso integrativo del sujeto pasivo concurre el nivel mínimo de diligencia exigible para evitar la responsabilidad en la conducta.

certificación del Obispado de la diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes. La dependencia, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la entidad con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención.

⁵³ La Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000, 1523) afirmó que la deducción del IVA soportado requiere una legitimidad de destino o afectación, lo que implica que las cuotas soportadas solo son deducibles cuando los bienes o servicios, cuya adquisición determine el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de entregas de bienes comprendidos en el artículo 94. Uno de la Ley 37/1992 entre los que no se encuentran las prestaciones de servicios exentas del Impuesto.

CHECA GONZÁLEZ, C., *op.cit.*, pág. 34.

⁵⁴ Aunque no se contempla en las sentencias citadas BANACLOCHE sostiene la tesis de la exención plena en base al juego combinado del artículo 2.2 de la Ley 37/1992 que proclama que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico español, el artículo 22.8

2.6.2. Deducción de cuotas derivadas de la adquisición mediante leasing de un automóvil nuevo.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm. 233/2000, de 13 de mayo (JUR 2000\144494)** mantiene la sanción impuesta por los órganos de inspección y por los órganos económico-administrativos ya que las cuotas de IVA soportadas indebidamente deducidas provenían de un contrato de *leasing* para la adquisición de un vehículo de turismo. No puede ampararse la conducta del sujeto pasivo en base a la incorrecta interpretación de la norma ya que las previsiones del artículo 62 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, son claras en relación a esta cuestión.

La sentencia no hace referencia al artículo 33.1 de la Ley 30/1985 aplicable en el período impositivo correspondiente que es la norma legal que excluye expresamente el derecho a la deducción de las cuotas de IVA provenientes de la adquisición de un vehículo de turismo.

2.6.3. Deducción del IVA soportado en la adquisición de objetos para obsequios y atenciones.

Resultante de una interpretación razonable de la norma fiscal, considera la **Audiencia Nacional en la Sentencia de 21 de enero de 2002** que es la conducta de la empresa que ha deducido en su liquidación del IVA las cuotas derivadas de la adquisición de objetos que se han destinado a obsequios y atenciones «pues las tesis sostenidas por la actora a favor de la deducción encuentran su amparo en los artículos 62.1.5.º a) en relación con el 8.3.º y 5.º del Real Decreto 2028/1985; y 96.5.º a) en relación con el 7.2.º y 4.º de la Ley 37/1992».

En efecto, el artículo 7 en sus apartados 2.º y 4.º de la Ley 37/1992 declara como operaciones no sujetas al IVA las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales⁵⁵ y las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario⁵⁶. Estas operaciones constituyen supuestos expresamente excluidos del ámbito objetivo del artículo 96 que contiene el listado de exclusiones del derecho a deducir. De la combinación de ambos artículos se deduce la posibilidad legal de que las cuotas de IVA derivadas de adquisiciones como tales pudieran incluirse entre las cuotas de IVA deducibles en el momento de proceder a la liquidación del impuesto.

que incluye entre las operaciones exentas, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares; y, como consecuencia del anterior, el apartado 94.Uno.1.º.c) que incluye entre las operaciones que dan derecho a la deducción, las exentas incluidas, entre otros, en el artículo 22.

BANACLOCHE, J.: «El IVA en las obras para la Iglesia Católica», *Revista Impuestos*, núm. 13, julio de 1995, págs. 87 y ss.

⁵⁵ A los efectos de esta ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

⁵⁶ Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

Nos parece que la cuestión a debatir en la sentencia no es la existencia de una interpretación por parte del sujeto pasivo más o menos razonable sino de un problema de determinar si las cuotas de IVA soportadas corresponden a objetos que pueden tener la consideración de muestras gratuitas y objetos publicitarios y, por ello, admitirse la deducción de las cuotas de IVA derivadas de la adquisición de los mismos, por no quedar expresamente excluidas por el artículo 96 de la ley. Para la Audiencia Nacional no ha resultado caprichoso subsumir los productos o servicios adquiridos entre los supuestos susceptibles de generar el derecho a la deducción.

Por el contrario, en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm.292/2000, de 13 de julio (JT 2002\1315)** se considera que la deducción de las cuotas de IVA soportadas en restaurantes y varios no es admisible ya que se trata de cuotas relacionadas con gastos que no se utilizan en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción. Tampoco se admite aquí y el Tribunal lo rechaza de una forma contundente, que la conducta del sujeto pasivo se encuentre amparada por la presencia de una interpretación razonable de la norma «pues es claro que no estamos en un supuesto de interpretación razonable de la norma, sino de un intento de defraudar incluyendo la deducción de unos gastos no deducibles, por lo que hemos de concluir que no existiendo interpretación razonable de la norma, y no estando en un supuesto de declaración completa y veraz en los términos expuestos, es claro que procede confirmar la sanción impuesta».

Como en muchas otras sentencias, en la presente se identifica la ausencia de responsabilidad con la existencia de una interpretación razonable de la norma por lo que el planteamiento no es correcto. En la sentencia se debería haber analizado, por un lado, si el sentido de las palabras empleadas por el legislador para normar los supuestos de gastos que dan derecho a la deducción incluyen o no los gastos en restaurantes (máxime cuando a partir del 1 de enero de 1993 la regla sobre deducción de las cuotas soportadas por gastos de restauración es muy amplia⁵⁷ y podría sugerir la admisión expresa por la norma de tal deducción). Por otro lado, el Tribunal debería haber procedido a analizar si los gastos materialmente incurridos son de aquellos para los que el legislador admite la deducción de la cuota del IVA.

2.6.4. Deducción del IVA derivado de la adquisición de bienes de inversión.

En la Sentencia del **Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.70/2001, de 29 de enero (JT 2001\517)** la interpretación errónea de la normativa tributaria es inducida por una actuación administrativa de la Inspección que no procedió a regularizar la situación del particular en determinados aspectos que sí regulariza en una actuación comprobadora posterior. Se trata, pues, de la exclusión de responsabilidad del sujeto pasivo en base a la interpretación razonable de la norma cuando tal interpretación proviene de los propios órganos de inspección en la que los órganos de la Administración se benefician de la ventaja de poder obtener cualquier información con trascendencia tributaria que estimaran precisa tanto del propio sujeto pasivo como de terceros⁵⁸. Se asemejaría esta

⁵⁷ Artículo 96.Exclusiones y restricciones al derecho a deducir.

Uno (...) 6.º. Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸ Artículo 142. Facultades de la Administración. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas,

causa de exclusión de responsabilidad a la derivada de seguir los criterios expresados por la Administración en la respuesta formulada a una consulta tributaria ⁵⁹.

Concretamente, el conflicto surge del hecho de que el sujeto pasivo que se dedicaba a la actividad de arrendamiento de locales realizó en 1986 y años posteriores una serie de inversiones para la construcción y equipamiento de un hotel, a cuya explotación también comenzó a dedicarse. Por ello, desde 1987 venía regularizando las cantidades soportadas por IVA a raíz de las inversiones que en tal año efectuó al construir y equipar un edificio para destinarlo a hotel, regularización que se realizaba a razón de un 10% anual de las cuotas relativas a la adquisición de bienes inmuebles y un 20% de las de muebles, por entender que las cuotas podían deducirse a lo largo de diez años en el caso de bienes inmuebles y de cinco en el de muebles ⁶⁰. Además, en 1992 se le realizó una inspección, que abarcó los ejercicios 1986 a 1990, en la que no se le puso de manifiesto que tal proceder tuviera nada de irregular, sin que tampoco se le advirtiese de la necesidad de llevanza de un libro registro de bienes de inversión.

Es opinión del Tribunal enjuiciador que «la inspección que se hizo por la Administración en 1992 sí fue apta para generar suficiente confusión como para justificar la actitud del sujeto pasivo en los ejercicios 1991 a 1993 (...) dado que en los años a los que se extendió esta comprobación (1986 a 1990) ya se efectuó el mismo tipo de deducciones que ahora se reputan ilegales, sin que por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se hiciera ningún reproche al respecto, e incluso se manifestase que "no se han advertido errores ni omisiones" (acta de 1987), su actitud ulterior quede justificada, por lo menos desde el punto de vista del derecho sancionador».

2.6.5. *Deducción de las cuotas derivadas del contrato de arrendamiento financiero.*

Es objeto de examen en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) de 10 de mayo de 2002 (JT 2002\1121)** la corrección de la actuación del sujeto pasivo, persona física, dedicado a la actividad de transporte de mercancías por carretera, que suscribió un contrato de arrendamiento financiero o *leasing* para la utilización de un vehículo referido a su actividad y dando lugar al pago de las correspondientes cuotas durante un plazo de cinco años. Al realizar la declaración del IVA correspondiente al 4.º trimestre del ejercicio 1992, el sujeto pasivo dedujo las cuotas del arrendamiento financiero pendientes de abonar ya que a partir de 1993 quedaría acogido al régimen simplificado del IVA.

registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias (...).

⁵⁹ Reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003.

⁶⁰ Como es conocido, el artículo 107 de la Ley 37/1992 prevé las normas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión de forma que el IVA soportado al adquirir un bien de inversión es deducible inmediatamente, en el mismo período de la adquisición, para favorecer la inversión (sin referirla a lo que económicamente estaría justificado: deducir según el tiempo y cuantía de las amortizaciones). Sin embargo, para los casos en que los sujetos pasivos realicen simultáneamente operaciones sujetas y operaciones exentas, y, por tanto, estén sometidas a la regla de la prorrata, la Ley del Impuesto, con el objeto de evitar fraudes fiscales, establece un mecanismo de regularización de las deducciones de los bienes de inversión. TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en *op.cit.*, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN QUERALT, J. y PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los impuestos en particular*, 18.ª edición, Madrid, 2002, págs. 683-686.

Siguiendo la postura de los órganos de comprobación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Sala niega la deducibilidad de las cuotas pendientes ya que no se ha producido todavía la entrega del bien, desde el punto de vista de la regulación del IVA, y, únicamente, se produce una prestación de servicios de tracto sucesivo como es el arrendamiento.

Para que pudiera producirse la deducción de la totalidad de las cuotas de IVA pendientes era necesario calificar la operación como una entrega de bienes lo que supone la transmisión del poder de disposición del bien a favor del arrendatario. Explica el Tribunal enjuiciador que «bastaría la mera transmisión del poder de disposición sin que sea necesario transmitir la propiedad para considerar que nos encontramos ante una entrega de bienes a efectos del IVA. Así, el artículo 8.2.5. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Tributo, considera entrega de bienes la cesión de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados, añadiendo que a efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. (...) El poder de disposición unilateral, requisito esencial para poder hablar de entrega de bienes no nos consta que haya existido, al margen de consideraciones sobre la naturaleza del contrato celebrado y que el demandante entiende que es el propio de una compraventa de bienes muebles a plazos».

Respecto de la existencia de una interpretación razonable de la norma fiscal efectuada por el sujeto pasivo que excluiría la sanción, la Sala la admite dado que «realmente de los términos en que la normativa reguladora del IVA define los supuestos de entrega de bienes no puede afirmarse que no quepan dudas razonables e invencibles sobre los distintos casos que la realidad presenta y su obligado encaje o exclusión en alguno de ellos. Si a lo anterior añadimos (...) que un mismo contrato, como es el arrendamiento financiero, tiene una consideración dispar según el tributo que tratemos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IVA), hay que concluir que la interpretación jurídica sostenida por el actor en defensa de la deducción practicada en modo alguno puede tacharse de absurda o claramente contraria a la norma. Por el contrario, y aunque esta Sala no la comparta, los argumentos vertidos por el contribuyente indican que ha realizado una interpretación del ordenamiento jurídico tributario teóricamente sostenible y que excluyen la simple negligencia, siempre precisa para la imposición de una sanción. De aquí que proceda estimar la demanda en esta concreta pretensión y, entendiendo que no procede hablar de la comisión de la infracción tributaria al estar ante un conflicto razonable de interpretación normativa, dejar sin efecto la sanción impuesta».

Destaca en esta sentencia la admisión como causa de justificación de la interpretación razonable la heterogeneidad de los criterios legales de regulación de las operaciones efectuadas (en especial, el contrato de arrendamiento financiero) en función de qué impuesto se trate⁶¹. El Tribunal admite la posibilidad de que la correcta interpretación del régimen jurídico de instituciones propias del IVA como las entregas de bienes, el devengo o la deducibilidad de las cuotas resulte enturbiada por el régimen jurídico de las ganancias de patrimonio o transmisiones en otros impuestos como el Impuesto sobre Sociedades. A nuestro parecer, más que un problema de interpretación razonable de las normas legales

⁶¹ Diferencias que se justifican por el diferente objeto de gravamen que es sometido a gravamen en unas y otras figuras tributarias (la renta en el caso del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades; el valor añadido en cada fase del proceso productivo en el caso del IVA).

en materia de IVA, el problema surge de la interpretación que se dé a las cláusulas del contrato de arrendamiento financiero y el conjunto de derechos y obligaciones que surgen del mismo ⁶².

2.6.6. Dedución de las cuotas derivadas de las adquisiciones de bienes con anterioridad al inicio de actividades económicas o profesionales.

Se analiza en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm. 267/2001, de 15 de junio (JUR 2001\230894)** la existencia o no de infracción en un supuesto de deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de un solar con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales.

Hasta el 1 de enero de 2001, el artículo 111 de la Ley 37/1992 incluye las normas referidas a las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales. Tras establecer en el apartado Uno la regulación general, en el apartado Dos se refiere al supuesto de las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, estableciendo lo siguiente: «Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, las cuales solo podrán ser deducidas a partir del momento en que se inicien efectivamente las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, las del sector diferenciado». Por lo tanto, el derecho a la deducción solo procedía en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilizaban en las operaciones de entregas de bienes y servicios sujetas y no exentas del IVA. Los órganos de la Administración y la propia Sala coincidían en negar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Desde el punto de vista estrictamente sancionador, el Tribunal declaró la nulidad de la sanción no en base al error justificado en el contenido de la norma tributaria («el contenido de la normativa a la que hemos aludido (...) es claro, por lo que no cabe la estimación del recurso al amparo de la argumentación de la falta de culpabilidad por existir duda razonable de la norma») sino en base al cumplimiento del nivel de garantías exigibles en el procedimiento sancionador.

Nos resulta muy sorprendente que no se haga referencia en ningún momento en la sentencia al cambio normativo operado en el contenido del artículo 111 por parte de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mediante el cual se eliminaban las restricciones a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de terrenos que iban a ser incorporados a los procesos productivos del sujeto pasivo del impuesto. El hecho de que el supuesto analizado se remonte a una adquisición efectuada en 1992 y a la práctica de la deducción de 1993 supondría ignorar el fundamento de este cambio legal que no es otro que la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa, S.L. y otros*) que consideró contraria a las normas comunitarias la legislación española, con la consecuencia de que, desde el 1 de enero de 2001, los requisitos para poder deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad quedaron muy simplificados. Esta Sentencia del TJCE no establecía un trata-

⁶² Duración del arrendamiento, ejercicio de la opción o momento de adquisición de la titularidad del bien por parte del arrendatario que ejerce la opción de compra.

miento específico de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad económica, sino que trata únicamente el régimen de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad siguiendo la doctrina elaborada en anteriores sentencias, algunas de las cuales se habían dictado con anterioridad a la realización del supuesto de hecho enjuiciado ⁶³.

La interpretación de la norma más ajustada al Derecho, en este caso a las Directivas Comunitarias, proviene del TJCE que es el órgano jurisdiccional que, con mayor experiencia, mayor intensidad y mayor conocimiento, ha examinado el acervo comunitario dedicado al IVA ⁶⁴. Por lo tanto, el seguimiento de estos criterios originados en una institución comunitaria respecto de los derechos y obligaciones en el ámbito de la imposición general sobre el consumo suponen una interpretación razonable de la norma, teniendo esta última, también, un origen comunitario, y deberían haber sido admitidos como elementos de exclusión de la responsabilidad del sujeto pasivo.

Estos mismos razonamientos deben reproducirse en relación con la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 5/2002, de 8 de enero (JT 2002\592)** que analizó la posibilidad de que una sociedad civil pudiera deducirse las cantidades soportadas por el IVA derivado de la adquisición de local de negocio con anterioridad al inicio de la actividad y negó tal posibilidad en base a la inexistencia de alta en el régimen general del IVA sin que hiciera declaración del inicio de actividades ni declaraciones en el período en que se soportó. También declaró ajustada a Derecho la imposición de sanción al sujeto pasivo del IVA ya que «resulta clara la comisión de una infracción ya que la norma arriba citada es clara en cuanto a su sentido y alcance, por lo que no cabe apreciar una falta de culpabilidad» ⁶⁵.

A diferencia del criterio seguido en las sentencias anteriores, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm.561/2002, de 22 de marzo (JUR 2002\1320253)** excluye la sanción en un supuesto de obtención de la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos terrenos sin que en los tres años posteriores procediera a repercutir cantidad alguna.

La Sala excluye la culpabilidad, sin efectuar mención alguna al contenido del artículo 111 de la Ley 37/1992 en el momento en que se produjeron los hechos enjuiciados (período 1992-1996), ya que «es evidente que por el mero hecho de que a lo largo del año 1992 no se hubiera repercutido el IVA no cabe deducir que la intención de la actora es deducirse unas cuotas de IVA que ha soportado sin tener derecho a ello. No puede olvidarse que ni siquiera en el caso de que la actora finalmente no

⁶³ SSTJCE de 14 de febrero de 1988 (Asunto C-268/83, *Rompelman*), 21 de septiembre de 1989 (Asunto C-50/87, *Comisión-Francia*), 11 de julio de 1991 (Asunto C-97/90, *Lennartz*), 6 de julio de 1995 (Asunto C-62/93, *BP Soupegaz*), 29 de febrero de 1996 (Asunto C-110/94, *Inzo*), 15 de enero de 1998 (Asunto C-37/95, *Ghent Coal Terminal*), y 8 de junio de 2000 (Asunto C-400/98, *Finanzamt Goslar y Brigitte Breitsohl*).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *op.cit.*, *Curso de Derecho Tributario...*, págs. 674-675; CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA*, *op.cit.*, págs. 95 a 102.

⁶⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed.Tecnos, 15.ª edición, Madrid, págs. 156-157; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 16.ª edición, Thomson-Civitas, pág. 109.

⁶⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit.*, págs. 39-42 y 207-210.

realizara operaciones sujetas cabría sostener, por ese solo motivo, que las cuotas soportadas no son deducibles (por todas, STJCE de 8 de junio de 2000, *Brietsohl*, As.C-400/1988)». Se sigue, pues, en esta sentencia la doctrina elaborada por el TJCE que admite la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales si tal inicio se puede justificar mediante elementos objetivos ⁶⁶.

Se produce, también, la exclusión de la responsabilidad en el caso resuelto por la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) de 24 de enero de 2003 (JT 2003\1246)** pero en la misma sí se hace referencia al contenido de la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 que afirma que «procede, por tanto, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas».

Así, para la Sala «el derecho a deducir el IVA, (...) constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia. Y de hecho así lo ha entendido el legislador español, por Ley 14/2000 cuando adapta el precepto a la doctrina vertida en la sentencia que comentamos del TJCE». A partir de este planteamiento, el Tribunal concluye que «debe, pues, partirse de la idea del derecho a deducir como principio fundamental del sistema común del IVA. Todo ello (sin perjuicio de lo que pueda decidirse respecto a las liquidaciones en las que se hace efectiva la deducción), dada la eficacia directa de la directiva en las relaciones con la Administración, nos permite, al menos, apreciar un conflicto razonable de interpretación que vendría a excluir la culpa y, por tanto, la existencia misma de la infracción».

2.6.7. Deducción de las cuotas de IVA por gastos derivados de los desplazamientos de empleados.

Otro supuesto relacionado con la deducción de las cuotas de IVA soportadas derivadas de servicios vinculados a atenciones a clientes, proveedores o empleados que ha dado lugar a un conflicto ante los órganos de jurisdicción contencioso-administrativa es el de la admisión de la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad por el abono de los gastos de aparcamiento utilizado por los empleados.

Así, la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2002 (JUR 2003\59444)** excluye la existencia de responsabilidad en base a los siguientes argumentos: el supuesto se planteó cuando la legislación y la aplicación del IVA era muy novedosa en España ya que se trata de hechos producidos en los años 1986 a 1989 «en el momento de implantación del Impuesto que nos ocupa y cuando su mecánica aún planteaba distintas cuestiones de dudas, sin que una reiterada aplicación las

⁶⁶ Estos elementos pueden corresponder a los señalados a continuación en la sentencia analizada.

hubiese disipado». Además, el propio contenido de la norma reguladora de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas permite albergar dudas sobre la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los servicios directamente recibidos por los empleados mientras prestaban servicios para la empresa con la que mantenían una relación laboral. El número 4 del artículo 61 del Real Decreto 2028/1985 dispone que «los sujetos pasivos deducirán exclusivamente el impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con su actividad empresarial o profesional». Este apartado se completaba por un extenso y prolijo apartado 5 que disponía que «se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad. No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional. (...) 4. Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos. Lo dispuesto en el párrafo anterior, no se aplicará respecto de los bienes que, para destinarse a los fines que se indican, sean objeto de entrega o cesión de uso sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque hubieren sido sometidos a procesos de transformación por el sujeto pasivo».

La simple reproducción del texto legal permite destacar la complejidad del mismo de forma que, como afirma el texto de la sentencia, «aunque su interpretación de la norma no era correcta, tampoco se puede afirmar que resultase descabellada atendiendo al contenido del artículo 61.4 y 5 del Real Decreto citado, que vincula la deducción a la relación directa con la actividad empresarial de los bienes o servicios adquiridos».

Se echa a faltar en la sentencia alguna referencia al artículo 33.1.2.º de la Ley del IVA de 1985 que expresamente prohibía la deducción de las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, «incluso los relacionados con su actividad empresarial o profesional» y que está redactado de una forma tan clara y rotunda que impediría la alegación de una interpretación diferente y razonable de la norma fiscal prohibitiva.

El recurso al contenido del artículo 33.1.2.º de la Ley 30/1985 sí se ha utilizado en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (JUR 2003\59584)** para resolver sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA que soportó la empresa en los pagos realizados a la empresa «Touráfrica» en contraprestación por el servicio de autobuses destinados al transporte del personal hasta el centro de trabajo, en Palmones (Algeciras). Lógicamente, apoyándose en el tenor literal de la norma fiscal, la Audiencia Nacional se pronuncia en contra de la admisión de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario sancionador, «no cabe el amparo en una interpretación razonable de la norma [art. 77.4 d) LGT] que expone la demanda, porque tanto el artículo 33.1.2.º LIVA/85 (...) que prohíbe la deducción de los gastos de desplazamiento del personal relacionados con la actividad empresarial (...) son normas claras, de cuya redacción se desprenden de forma meridiana las obligaciones tributarias incumplidas por la sociedad actora».

2.6.8. Libros Registros que reflejan la realización de operaciones exentas y no aplicación de la regla de prorata.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) de 18 de febrero de 2005 (JT 550, 2005)** se plantea la existencia de culpabilidad o no en la conducta de un sujeto pasivo del IVA que no había aplicado la regla de prorata en relación a la deducción de las cuotas de IVA soportadas pese a que el sujeto pasivo conocía que una parte de las operaciones que había realizado para sus clientes estaban exentas y así aparecían en sus Libros Registros de IVA. Además, no había indicado en las declaraciones cuáles eran las operaciones exentas realizadas lo que impedía a la Administración tener conocimiento de las mismas.

El Tribunal deniega la existencia de una interpretación razonable de la norma ya que «la regla de prorata era muy clara a tenor de lo dispuesto en el artículo 102 de la LIVA, conforme al cual la regla de prorata será de aplicación cuando el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional efectúe conjuntamente entrega de bienes o prestación de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho» y porque «no pudiendo decirse que estemos en un supuesto de declaración veraz, al haber quedado acreditado que la recurrente conocía que las operaciones que efectuaba, y que han tenido la consideración de exentas, tenían la condición de exentas ya que no repercutió el IVA en dichas operaciones y en los Libros Registros aportados aparecen como operaciones exentas».

2.6.9. Deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes inmuebles destinados al arrendamiento.

Procede la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm.803/2004, de 26 de noviembre (JUR 2005\68438)** a determinar si es posible deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de cuatro viviendas, con sus correspondientes cuartos trasteros bajo cubierta, como anejo inseparable y cuatro plazas de aparcamiento que serán recibidas una vez construidas.

El sujeto pasivo que había soportado la cuota de IVA, por haber efectuado un pago a cuenta de la adquisición futura ⁶⁷, sostiene su derecho a aplicarse la deducción del IVA en virtud del contenido del artículo 99 de la Ley del IVA que establece que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior, si aquel fuera alterado. En el caso de la transmisión de las viviendas, trasteros y garajes, tales operaciones quedarían sujetas pero exentas del IVA pero la situación es diferente en el caso de los arrendamientos. Los arrendamientos de pisos destinados a oficina así como los arrendamientos de trasteros y garajes no se encuentran exentos sino que se encuentran efectivamente sujetos al IVA.

Tanto los órganos de inspección como la Sala consideran que el destino efectivo de los arrendamientos consistió efectivamente en la venta de los pisos junto con los trasteros y los aparcamientos

⁶⁷ El negocio jurídico inicial consiste en la permuta de un solar por las viviendas, los trasteros y las plazas de aparcamiento que se recibirán en el futuro.

o el arrendamiento de los mismos por lo que se ajusta a Derecho la regularización efectuada por los órganos de inspección.

En relación con la imposición de sanciones por la conducta del sujeto pasivo no se admite la existencia de la interpretación razonable de la norma ya que la Sala no considera que existan dificultades en cuanto al conocimiento del régimen jurídico aplicable a las segundas transmisiones y a los arrendamientos. El Tribunal afirma que los hechos suponían que el destino previsible de los inmuebles no sería otro que uno que conllevaría la exención en el IVA y que en la conducta del sujeto pasivo existe el nivel de culpabilidad suficiente como para que se produzca la infracción tributaria.

Falta en este supuesto una interpretación razonable de la norma pero no se puede descartar la presencia de una orientación de la operación pensada por el sujeto pasivo en relación con el uso futuro de los pisos y anexos diferente de la orientación preferida por la Administración y que la orientación del negocio sea razonable y carente de negligencia por lo que la conducta del sujeto pasivo quedaría excluida de sanción.

2.6.10. Requisitos formales: posesión de facturas completas.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.103/2005, de 9 de febrero (JUR 2005\92068)** se rechaza la existencia de una interpretación razonable de la norma legal relativa a los requisitos formales para admitir la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas respecto de las cuotas de IVA repercutidas.

Como es conocido, entre los requisitos formales exigidos por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas se encuentra el hecho de disponer de la factura del proveedor del bien o el servicio empleado para que el sujeto pasivo preste sus bienes y servicios en el mercado ⁶⁸.

⁶⁸ Artículo 97. Requisitos formales de la deducción.

Uno. Solo podrán ejercitar el derecho a la deducción a los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

- 1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- 2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.
- 3.º El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.
- 4.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.
- 5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo solo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional recibía dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma (...).

En el supuesto planteado «la Inspección procede a comprobar la deducibilidad de los gastos señalados y declarados como fiscalmente deducibles justificando su actuación en la existencia de una serie de documentos sustitutivos de las facturas que pueden servir para un consumidor final, pero no para un empresario que pretende deducir determinadas cuotas de IVA soportado». Sin embargo, el sujeto pasivo pretende «la deducción de cuotas de IVA por gastos relacionados con la adquisición y mantenimiento de vehículos, desplazamientos o viajes con los mismos, hoteles y restaurantes, la asociación en que se fundamenta carece de corroboración objetiva al no figurar en las facturas presentadas». De ello se deriva que la Sala concluya que para la determinación de «las cuotas tributarias, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa que reúna todos los datos y requisitos, y ante esta falta de claridad, precisión y correlación entre los documentos aportados por el contribuyente para justificar los gastos minorados en su base imponible (...) las circunstancias concurrentes descubren que no se trata de un criterio dispar y razonable en la interpretación de las normas aplicables, sino una cuestión material que ha determinado que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria por actos imputables en los que se aprecia al menos negligencia».

Son numerosas las sentencias en las que se ha mantenido la tesis de que si no se está en posesión de una factura completa no es posible ejercer el derecho a deducir en el IVA ⁶⁹. Frente a esta postura seguida por la Administración y por los órganos de jurisdicción contencioso-administrativa, ha aparecido un prestigioso sector doctrinal que se ha manifestado a favor de la admisión de cualquier medio de prueba para que el sujeto pasivo pueda ejercer el derecho a la deducción. Así, el profesor CHECA GONZÁLEZ afirma que «si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de referidos gastos y cuotas (...) En consecuencia, si el medio de prueba empleado es el idóneo para obtener la certeza de los hechos que sean relevantes en función de la naturaleza del tributo de que se trate, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción del gasto o de las cuotas soportadas, por más que se haya infringido algún requisito formal para ello» ⁷⁰.

En el mismo sentido, se debe citar al profesor TEJERIZO LÓPEZ que ha resaltado la existencia de una jurisprudencia emanada del TJCE que «dentro de los límites necesarios que garanticen el

CHECA GONZÁLEZ, C.: *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., págs. 37-45; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., págs. 713-716.

⁶⁹ Son citadas por CHECA GONZÁLEZ, C.: *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 28 de marzo (JT 1994, 244), 18 de abril (JT 1994, 393) y 9 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1370); y 21 de octubre de 1997 (JT 1997, 1296) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 19 de mayo de 1999 (JT 1999, 942).

⁷⁰ CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., pág. 38. El autor cita la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.141/1988, de 12 de julio, que las restricciones a la libertad de prueba deben ser excepcionales, por ser contraria esta práctica al artículo 24.2 de la Constitución y que tales limitaciones para reputarse válidas, han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, teniendo que ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido. Además, se cita la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 30 de enero de 2003 (JT 2003. 332), en la que se declaró la procedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportadas cuando, aun no existiendo factura, se aporte una escritura pública que cumpla todos los requisitos exigidos a las facturas, excepto el de la numeración.

control administrativo, deben evitarse los requisitos formales que dificulten excesivamente el derecho a la deducción (...). También ha dicho que pueden admitirse, cuando el sujeto pasivo no posea la factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente [Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (Asunto C-85/95, *Reisdorf*)]»⁷¹.

La presencia de estos criterios doctrinales apoyados en resoluciones judiciales internas y comunitarias habría de suponer la adopción de otra decisión por parte de la sentencia judicial ya que la misma debería haber admitido la existencia de una interpretación razonable de la norma sobre requisitos formales de la deducción por aplicación del criterio teleológico o de finalidad de la norma y no en base a la aplicación del criterio de interpretación literal.

2.7. Obligaciones registrales y contables.

Son numerosas y de suma trascendencia las obligaciones formales de carácter contable y registral presentes en la regulación del IVA⁷². El incumplimiento de estas obligaciones formales también se ha manifestado en la aparición de conflictos ante los órganos de revisión administrativos y ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.7.1. Inventario de existencia de bienes.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1623/2005, de 28 de octubre (JT 2006\64)** contempla la reacción a adoptar ante el incumplimiento por parte de un sujeto pasivo de la obligación de realizar un inventario de las existencias en el caso de cese de

⁷¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario...*, *op.cit.*, págs. 671-672.

⁷² El artículo 164.Obligaciones de los sujetos pasivos. Ley 37/1992.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- 1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
 - 2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
 - 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
 - 4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
 - 5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
 - 6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.
- Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. En los supuestos del artículo 13, número 2.º de esta Ley, deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.
- 7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestos en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.
- DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 389-400.

aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia (tal inventario se presentó con más de un año de retraso) ⁷³.

Dada la claridad del texto legal, el Tribunal no admite la posibilidad de acogerse a la interpretación errónea de la norma «ya que existe una obligación formal que con una claridad meridiana se recoge en el precepto reglamentario» y «la obligación de presentar el inventario en plazo, se contempla en el ya citado varias veces artículo 60 del reglamento del IVA con una perfección que no da lugar a ningún tipo de duda interpretativa».

2.7.2. Ausencia de marca en el modelo 037 de la renuncia al régimen de estimación simplificada.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm.75/2003, de 17 de febrero (JT 2003\1220)** procede a enjuiciar la reprochabilidad de la conducta del sujeto pasivo, persona física, que manifiesta en el modelo 037 su inclusión en el régimen especial del comercio minorista de recargo de equivalencia, obviando su renuncia a la aplicación del régimen simplificado del IVA, lo que supone señalar una cruz en una casilla del impreso.

Tras esta explicación, el Tribunal rechaza la imposición de la sanción al sujeto pasivo «pues es necesario advertir que la ausencia de marca en la casilla del impreso de renuncia de la aplicación del Régimen Simplificado del IVA, no puede ser calificada de relevante al haber manifestado su inclusión en el Régimen Especial del Comercio Minorista, por cuanto la inclusión en este régimen implica necesariamente la exclusión del otro Régimen Simplificado del IVA, lo que supone que, aun con diferente criterio al de la Administración tributaria, el contribuyente cumplía con su deber de liquidar e ingresar su deuda tributaria por este concepto tributario».

La interpretación del sujeto pasivo es diferente de la interpretación administrativa, pero, según nuestro parecer, es la interpretación del sujeto pasivo la que más se ajusta a lo querido por el *corpus* normativo regulador de la cuestión de la aplicación de un régimen u otro de aplicación del IVA y lo que más se ajusta a la lógica jurídica.

2.7.3. Ausencia de renuncia al régimen simplificado del IVA.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Málaga) núm.3704/2003, de 19 de diciembre (JUR 2004\67946)** se anularon las sanciones impuestas a una persona física, sujeto pasivo del IVA, que había procedido a aplicar el régimen general del IVA sin proceder previamente a la renuncia al régimen simplificado al que estaba encuadrado salvo renuncia expresa.

⁷³ El artículo 60 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley del IVA prevé que en los supuestos de iniciación o cese de este régimen especial de recargo de equivalencia se realice un inventario de las existencias de bienes destinados a ser comercializados. Tal inventario deberá ser presentado ante en el plazo de 15 días a partir del comienzo o cese de la aplicación del régimen.

Este sujeto pasivo presentó las autoliquidaciones de IRPF según las normas del régimen de estimación directa en lugar del régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos y en el IVA por el régimen general durante varios ejercicios sin que de nada se le advirtiera por la Administración.

La Sala anula la sanción al considerar que el nivel de negligencia en la conducta del sujeto pasivo no alcanza el nivel suficiente para conllevar el grado de culpabilidad mínimo para que la conducta sea sancionable. Se utiliza como argumento de la inexistencia de reprochabilidad en la conducta del sujeto pasivo el hecho de que se produjo un cambio normativa por el cual, a partir de 1999 cabía la renuncia tácita al régimen de estimación. Sin embargo, esta posibilidad de renuncia tácita que se introdujo a través del Real Decreto 214/1999 lo fue en relación con el IRPF ya que el texto citado es el Reglamento del IRPF, pero la Sala parece olvidar que tal renuncia tácita al régimen simplificado nunca ha sido contemplada en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA. A nuestro parecer sí que existía, al menos, negligencia en la actuación del sujeto pasivo.