

JUNIO 2004

materias

- IVA. - Deducciones. - Requisitos formales de la deducción.

La relevancia del registro de las operaciones a efectos de la deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Javier Martín Fernández. Jesús Rodríguez Márquez

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario.
Miembros de la AEDAF

Es objeto del presente Informe el valor que tiene el registro de las cuotas soportadas a efectos de ejercitar el derecho a la deducción. Ello ya que la incorrección de los libros-registro de IVA suele ser alegada por la inspección para negar el citado derecho, aunque la omisión se subsane en el procedimiento inspector.

De conformidad con el art. 164.Uno.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), los sujetos pasivos se encuentran obligados a “llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables”. En desarrollo de dicho precepto, los arts. 62 a 70 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA) establecen la obligatoriedad de llevar una serie de libros-registro: facturas emitidas, facturas recibidas, bienes de inversión y determinadas operaciones intracomunitarias.

El derecho a la deducción, sin embargo, aparece regulado en preceptos distintos, en concreto, en los arts. 92 a 114 de la LIVA. Por lo que se refiere a sus requisitos formales, el art. 97 únicamente exige que el sujeto pasivo se encuentre en posesión del documento justificativo de su derecho.

Las obligaciones registrales que acabamos de describir tienen su apoyo en el art. 22.2 de la Sexta Directiva que, dentro del Título XIII, dedicado a las *“Obligaciones formales de los contribuyentes”*, dispone que *“los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal”*.

El derecho a la deducción aparece regulado, por el contrario, en el Título XI de la misma norma, en sus arts. 17 a 19. En cuanto a sus requisitos formales, el art. 18 de la Sexta Directiva sólo exige, de nuevo, estar en posesión de la correspondiente factura o documento sustitutivo.

Teniendo en cuenta la normativa descrita, puede afirmarse, en una primera aproximación, que las obligaciones registrales y contables que acabamos de describir no afectan, en absoluto, al ejercicio del derecho a la deducción. Así, se trata de unos deberes formales complementarios, que se encuentran regulados en un Título diferente del que se ocupa de tal derecho, y cuyo cumplimiento no aparece configurado normativamente como presupuesto del mismo. Por ello, puede afirmarse, en principio, que la inobservancia de estas obligaciones contables sólo puede dar lugar a la imposición de las correspondientes sanciones, pero nunca a impedir el derecho a la deducción.

No obstante, el art. 99. Tres de la LIVA señala que *“cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior”*. Es este precepto, sin duda, el que, según la Administración, le habilita para negar la deducibilidad de las cuotas no registradas.

Sin embargo, esta previsión debe interpretarse en sus justos términos, otorgando, como hace nuestra jurisprudencia, una eficacia relativa a la contabilización. Este requisito presenta un valor instrumental, de manera que el incumplimiento de tales obligaciones sólo puede afectar al derecho a la deducción en la medida en que sea tan absoluto y flagrante que impida la comprobación administrativa. Tal y como afirma la propia Directiva, el único objetivo perseguido con la exigencia del cumplimiento de deberes contables es garantizar que la Administración va a poder verificar la correcta aplicación del impuesto.

En este sentido, la STSJ de Andalucía de 11 de diciembre de 2001 (JT 2002, 201) afirma que *“las exigencias de registro de las operaciones realizadas, recogidas básicamente en los artículos citados, tienen por finalidad facilitar la exacción y control del impuesto, lo que prácticamente sería imposible sin una registración ordenada, de ahí que las obligaciones formales impuestas sean básica en el correcto desarrollo del sistema y su exigencia capital para determinar la situación jurídica de los interesados, empresarios y profesionales, y la efectividad de los derechos que normativamente se les reconoce”*. Del mismo modo, la STSJ de Galicia de 11 de julio de 2003 (JT 2003,

1635) entiende que “*el reflejo contable es un elemento que forma parte del mecanismo general del impuesto, que ha de conjugarse también con las demás exigencias legales, si no se quiere que el coste fiscal de los errores o deficiencias impida aprovechar la legalidad para pagar lo justo*”.

Ambas resoluciones niegan el derecho a la deducción como consecuencia de la inobservancia de los deberes contables. Ahora bien, tenemos que resaltar que, en los dos casos, nos encontramos ante incumplimientos absolutos, de una entidad tal que impiden verificar cómo y en qué términos ha tenido lugar el ejercicio del derecho a la deducción por parte del sujeto pasivo. Así, en el caso del Tribunal andaluz, el obligado tributario no disponía, porque no los aportó, de los libros y registros obligatorios. Por su parte, en el supuesto examinado por la segunda de las resoluciones citadas, el sujeto pasivo había registrado las operaciones cuya deducción se discutía sin desagregar la base imponible y la cuota del impuesto.

En ambos casos, como puede observarse, la Administración carece de los instrumentos necesarios para verificar si los obligados tributarios han aplicado correctamente el sistema IVA.

Por el contrario, en el supuesto que analizamos la cuestión es distinta, pudiéndose destacar los siguientes hechos:

- En primer lugar, es cierto que los registros de IVA pueden presentar alguna irregularidad, pero no lo es menos que, con carácter general, los deberes contables suelen ser observados. Esto es, el sujeto pasivo, en términos generales, cumple con su deber, sin perjuicio de la existencia de algunos errores aislados.
- En segundo lugar, no puede desconocerse que el obligado tributario, durante el procedimiento inspector, puede subsanar los defectos advertidos en los registros obligatorios, aportando unos nuevos que reflejan la totalidad de las operaciones realizadas.
- Por último, las empresas llevarán correctamente una contabilidad ajustada a las previsiones del Código de Comercio, donde aparecen, debidamente registradas, las operaciones objeto de controversia. Dicha contabilidad permite verificar cómo se ha llevado a cabo la deducción de las cuotas soportadas. Así, de la información extraída de dicha contabilidad puede deducirse la corrección de las declaraciones presentadas y de los nuevos registros de IVA aportados durante la comprobación.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, puede deducirse, fácilmente, que, pese a omitir con la información registral, el sujeto pasivo cumple con las exigencias del art. 22.2 de la Sexta Directiva. Es decir, ha formulado una contabilidad detallada –no existe mayor detalle que el que se desprende de un Libro Diario debidamente legalizado– que permite la aplicación del impuesto y su control por parte de la Administración.

Además, se cumple, expresamente, el requisito de que las cuotas se encontraban contabilizadas antes del inicio de la actuación inspectora. Negar la deducción porque su registro figuraba en la contabilidad mercantil y no en los registros obligatorios específicos del impuesto supone vincular este derecho a un formalismo extremo, no exigido por la normativa comunitaria, con vulneración evidente del principio de neutralidad, que, como es bien conocido, preside la regulación y funcionamiento de este tributo.

La conclusión anterior se refuerza si tenemos en cuenta que, como hemos señalado reiteradamente, el sujeto pasivo presenta a la inspección un nuevo registro, coincidente con la contabilidad mercantil, en el que se subsanan todos los defectos anteriores y que permite, por sí solo, comprobar la exactitud de las deducciones practicadas. Así, nuestra jurisprudencia considera que los defectos formales no impiden definitivamente el derecho a la deducción, sino que pueden ser subsanados, permitiendo, a partir de entonces, su ejercicio. Esta doctrina se aplica, incluso, respecto de las deficiencias presentadas por las facturas, requisito formal por excelencia. En este sentido, la STS de 6 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 9898) afirma que *“los errores de las facturas son plenamente subsanables, de tal modo que cuando se proceda a la correspondiente rectificación, puede el sujeto pasivo ejercitar el derecho a la deducción correspondiente, en las declaraciones-liquidaciones que presente a partir de ese momento”*. Estas afirmaciones deben trasladarse plenamente al caso que nos ocupa, ya que los errores en la transcripción al registro obligatorio del contenido de la contabilidad mercantil sólo inciden, de forma muy indirecta, en el derecho a la deducción.

Es más, a nuestro juicio, el art. 99.Tres de la LIVA no resulta de aplicación al caso que ahora nos ocupa. Así, el precepto señala que, existiendo un procedimiento inspector, pueden deducirse las cuotas contabilizadas. Ahora bien, afirma expresamente que dicha deducción se producirá *“en las liquidaciones que procedan”*. De esta forma, se pone claramente de manifiesto que la exigencia de contabilización no juega respecto de cuotas que ya fueron deducidas por el sujeto pasivo. Por el contrario, se refiere a aquellas otras cuotas, no deducidas antes del momento de inicio de la inspección, y que pueden serlo en la liquidación derivada de la misma siempre que estén contabilizadas. Esta es la interpretación que se desprende del tenor literal del precepto, pero también la que se deriva de su finalidad y la propia lógica. Así, una exigencia tan estricta de contabilización sólo puede admitirse —y puede resultar acorde con el Derecho comunitario— si resulta necesario para verificar la debida aplicación del impuesto. Y ello sólo puede predicarse respecto de aquellas cuotas que, aunque soportadas, no han sido deducidas en el período *“ordinario”* de liquidación y pretenden serlo ahora como consecuencia de una actuación inspectora.