

Resumen descriptivo de la Tesis Doctoral “El derecho a la deducción del IVA soportado: Una revisión de los requisitos necesarios para su ejercicio en aras de flexibilizar las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria”.

La presente investigación, que aborda una tendencia de reforma en la Administración pública en el ámbito del Derecho Tributario, tiene como objetivo analizar inicialmente, como base previa, los aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), lo cual sirve de punto de partida para reflexionar a continuación sobre el derecho a la deducción en el citado Impuesto teniendo en cuenta las últimas reformas aprobadas al respecto.

La transcendencia actual del IVA se pone de manifiesto en el Plan de Acción sobre el IVA de 7 de abril de 2016 [(2016) 148], aprobado por la Comisión Europea, en el que se recogen las líneas básicas a seguir para la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la Unión Europea, con el objetivo último de aumentar la recaudación y reducir el fraude.

En una primera fase, a raíz de este Plan de Acción, tuvo lugar la aprobación de la Propuesta de Directiva [(2016) 757], que incluye una serie de mejoras que tendrían efecto a partir del 1 de enero de 2018 relativas al régimen aplicable a los servicios electrónicos que, como es sabido, desde 2015 ya tributan en destino mediante el régimen “Mini Ventanilla Única” o “Mini One-Stop Shop” (MOSS). Dentro de las medidas introducidas destaca la introducción de un umbral que permita a las pymes tributar por tales servicios según las normas de su Estado de establecimiento, siempre que el importe por tales operaciones no supere los diez mil euros anuales, IVA excluido.

Dentro de una segunda fase, y a través de la aprobación de la Propuesta de Directiva [(2016) 756] se contemplan un conjunto de medidas que tendrían efecto a partir del 1 de enero de 2021 consistentes en extender el sistema de ventanilla única de los servicios electrónicos a servicios de otro tipo y a las ventas a distancia de bienes, ya sean operaciones intra-Unión o desde terceros países.

Asimismo, como consecuencia del Plan de Acción sobre el IVA, en fechas pasadas se publicó la Propuesta de Directiva [(2016) 811] que implica la modificación de la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del IVA (la cual debe ser aprobada por unanimidad) y cuya finalidad principal se concreta en la aplicación temporal de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios susceptibles de fraude a través del denominado fraude en cadena o carrusel. A tal efecto se establece que, hasta el 30 de junio de 2022, un Estado miembro podrá, mediante un procedimiento generalizado de inversión del sujeto pasivo, disponer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, siempre que cada factura sea superior a diez mil euros.

En definitiva, la Comisión Europea pretende impulsar un sistema más moderno que permita una mejor aplicación del IVA, tanto para las Administraciones tributarias, al obtener una mejor recaudación, como para las empresas, al tener menos costes administrativos, lo que les va a permitir ganar en competitividad y mejorar los precios para los consumidores finales.

En el ámbito de aplicación del IVA el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción se encuentra a una serie de requisitos, que pueden ser clasificados en requisitos de carácter subjetivo (quién tiene derecho a deducir), objetivo (qué cuotas tributarias son deducibles), formales (cómo se acredita este derecho), temporales (cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido) y, por último, requisitos que pueden denominarse funcionales u operaciones cuya realización origina el derecho a deducir. No obstante es preciso subrayar que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores, el Impuesto soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria, tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en sus Sentencias de 6 de diciembre de 2012 (Asunto *Bonik*) y de 13 de febrero de 2014 (Asunto *Maks Pen*), siendo parte integrante del mecanismo del IVA que, en principio, no puede limitarse, tal y como ha puesto de manifiesto la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2008 (Asunto *Ecotrade*).

La jurisprudencia comunitaria ha señalado en repetidas ocasiones, entre las que podemos señalar las Sentencias del TJUE de 27 de septiembre de 2001 (Asunto *Cibo Participations*); de 8 de enero de 2002 (Asunto *Metropol*); o de 3 de marzo de 2005 (Asunto *Fini*) que el régimen de deducciones, al tener como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de sus actividades económicas, garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

De este modo, dado que el derecho a la deducción es de carácter sustancial y presenta una innegable trascendencia e importancia en el sistema aplicativo del IVA, una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda estar para facilitar el correcto funcionamiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del derecho a deducir, ya que ello constituye una cuestión esencial a la hora de salvaguardar la necesaria neutralidad de este Impuesto.

La acreditación de haber soportado las cuotas ha de articularse a través del documento justificativo correspondiente (normalmente una factura), la cual debe reunir todos los requisitos establecidos para probar la realidad de la repercusión, si bien el TJUE, en su Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (Asunto *John Reisdorf*), facilitó el proceso de pérdida de rigor al admitir otros medios de prueba diferentes a través de los cuales los sujetos pasivos pueden ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA.

No obstante, debido a la especial trascendencia jurídico-tributaria que adquiere en la técnica impositiva del IVA los empresarios o profesionales (incluidos los acogidos a los regímenes especiales del Impuesto) están obligados a expedir factura y copia de esta, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las sujetas pero exentas del Impuesto y las no sujetas, en las que la obligación de expedir factura debe entenderse referida respecto de aquellas operaciones cuya realización tenga incidencia en algún aspecto sustancial de la mecánica de liquidación del IVA.

A pesar de no existir, en sentido estricto, en nuestra normativa nacional un modelo de factura, el TJUE, en su Sentencia de 21 de junio de 2012 (Asuntos acumulados *Mahagében Kft* y *Péter Dávid*), estimó que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la normativa comunitaria, entre los que se encuentra la mención al alcance y la naturaleza de los servicios prestados, sin ser necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados, cuyo fin no es otro que el de permitir a las Administraciones Tributarias verificar tanto el pago del Impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del mismo.

De este modo, el sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA debe probar que la factura cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella, pudiendo exigirle las autoridades tributarias que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, salvo que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. En este sentido el TJUE, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (Asunto *Barlis*), afirma que el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la mencionada Directiva relativa al sistema común del IVA, puesto que las referidas autoridades disponían de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho. En esta misma línea, el Abogado General del TJUE, presentó unas importantísimas Conclusiones, el 17 de febrero de 2016 (Asunto *Senatex*) al descartar las teorías formalistas y primar los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción del IVA, por lo que los defectos de la factura errónea o incompleta pueden rectificarse sin perjuicio para el sujeto pasivo y con efecto retroactivo, pudiendo los Estados miembros

sancionar la falta de diligencia exigible para alentar al sujeto pasivo a ser más diligente en el futuro, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 9 de julio de 2015 (Asunto *Salomie y Oltean*).

En el IVA, por tanto, a pesar de que los requisitos formales son también parte del régimen sustancial del Impuesto (de manera que asumen una función constitutiva), debemos entrar a diferenciar entre la ausencia total de factura, de una parte, y el hecho de que la misma adolezca de algún defecto que pueda ser objeto de subsanación, de otra, cuestión esta última en relación con la cual la regulación española del IVA requiere una modificación para recoger el criterio antiformalista expresado mayoritariamente por la jurisprudencia del TJUE, dado que una factura no adquiere la consideración de un elemento constitutivo del derecho a la deducción, tratándose por el contrario de un mero y simple requisito para poder ejercerlo. En consecuencia impedir por ello que el sujeto pasivo pueda deducir la cuota soportada de IVA rompería el esquema básico de funcionamiento de este Impuesto basado en el principio de repercusión-deducción.

Asimismo, y de conformidad con la normativa comunitaria, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA ni su neutralidad por lo que, teniendo en cuenta que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye dicho derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso, debiendo entrar a comprobar el órgano jurisdiccional si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales datos objetivos, tal y como se ha pronunciado al respecto el TJUE en su Sentencia de 18 de diciembre de 2014 (Asuntos acumulados *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, Turbu.com BV y Turbu.com Mobile Phone's BV*).

En particular, y en relación a las obligaciones formales en el marco del IVA, el TJUE, entre otras, en sus Sentencias de 15 de enero de 1998 (Asunto *Ghent Coal Terminal*), de 21 de marzo de 2000 (Asunto *Gabalfrisa*) y de 25 de octubre de 2001, (Asunto *Comisión/Italia*), ha reiterado que dichas obligaciones están pensadas para facilitar la correcta aplicación de dicho Impuesto, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a deducir, por lo que una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA.

Recientemente la situación tecnológica actual ha permitido que el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA, flexibilice los requisitos formales para la

deducción del IVA, al aprobar y poner en vigor a partir del 1 de julio de 2017, el nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) con la finalidad de mejorar sustancialmente la relación de comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, permitiendo tener una relación bidireccional, automatizada e instantánea. Este nuevo sistema origina que la llevanza de los Libros Registro del IVA se realice a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, acercando el momento del registro o contabilización de las facturas al de realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas, con la doble finalidad de facilitar la lucha contra el fraude fiscal y constituir una herramienta de asistencia a los operadores económicos que liquiden el Impuesto con periodicidad mensual, como son los sujetos pasivos considerados como grandes empresas (cuyo volumen de operaciones durante el año natural inmediato anterior es superior a seis millones de euros), los incluidos en el régimen de devolución mensual y los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, además de aquellos que voluntariamente opten por su aplicación, opción que implica que su obligación de autoliquidación sea mensual, debiendo permanecer en el sistema al menos durante el año natural.

A modo de conclusión final podemos afirmar que, a diferencia de lo que sucede respecto del mecanismo de la repercusión (que en el IVA se impone con carácter obligatorio al sujeto pasivo que ha realizado el hecho imponible), la deducción, por el contrario, constituye una mera facultad, esto es, un derecho, que permite al sujeto pasivo compensar en su deuda tributaria lo satisfecho en la fase anterior. Y, subsidiariamente lo anterior si, una vez efectuada esta operación aún resultase un exceso a su favor, le legitima para ejercitar una acción de restitución frente a la Administración Tributaria, correspondiendo a los Estados miembros instaurar controles rápidos que eviten originar consecuencias perjudiciales para la tesorería de las empresas.

A este respecto no debemos olvidar que, en varias ocasiones, los Dictámenes de la Comisión Europea han destacado el hecho de que el IVA es el Impuesto que más se evade en la Unión Europea, lo que constituye una grave amenaza para la sociedad, al ser interdependiente de la evasión y del blanqueo de dinero. Sin embargo, el actual régimen del IVA, a pesar de su importancia, dista de ser satisfactorio, suscitando numerosas críticas por parte de los Estados miembros, las empresas y los consumidores, por lo que a nivel comunitario se intentan introducir propuestas de mejora que incrementen su eficacia, acordes a la regulación y a los principios que rigen el mercado único.

Por su parte, la gestión y la administración del IVA representan importantes costes administrativos para las empresas, lo que impide el lanzamiento de muchas pymes al comercio internacional. Se hace por tanto necesario establecer una gestión del IVA más flexible, más sencilla y menos costosa que evite que sean los consumidores finales quienes paguen las consecuencias de dichos costes.