

# EL EJERCICIO *A POSTERIORI* DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I. Castellón.

## **1. La factura como medio de prueba del derecho a la deducción del IVA**

El derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho por los sujetos pasivos de este impuesto constituye uno de los ejes centrales de su estructura, pues garantiza la neutralidad del impuesto. Las restricciones al derecho a la deducción no suponen simplemente una quiebra del mecanismo de funcionamiento del Impuesto, una vulneración, sin más, de un objetivo básico del mismo. Suponen, sobre todo, un coste económico para el empresario o profesional que soportó la repercusión. Cuando esas restricciones carecen de justificación jurídica, el empresario sufre un empobrecimiento patrimonial injustificado, enriqueciéndose la Administración simultáneamente sin justificación alguna. Precisamente, la importancia del derecho a la deducción para conseguir un gravamen justo sobre el consumo, económicamente neutral para el empresario o profesional, ha llevado al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) a declarar que el derecho a la deducción, establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva (actual Título X de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido), forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Según el TJCE, a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores<sup>1</sup>.

La Directiva 2006/112/CE, como hiciera la Sexta Directiva, se refiere al IVA devengado o pagado, que el sujeto pasivo *tiene derecho a deducir* del importe del impuesto del que es deudor en la medida en que concurran las circunstancias previstas en los artículos 168, 169 y 172 de la Directiva. Cuando concurren esas circunstancias puede decirse que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir, y que lo tiene, de acuerdo con lo que dispone el artículo 167, desde que es exigible el impuesto deducible. Después, en el artículo 178, la Directiva dispone que el sujeto pasivo deberá cumplir determinadas formalidades, como condiciones para ejercer el derecho a deducir. En unos casos la Directiva exige que el sujeto pasivo esté en disposición de una factura debidamente expedida, en otros, la consignación de ciertos datos en la declaración de IVA, o, en su caso, estar en posesión del documento justificativo de la importación. Cuando concurran estas condiciones, diremos que el sujeto pasivo que tiene derecho a deducir, no sólo es titular del derecho, sino que también podrá ejercerlo.

Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) también se refiere al derecho a la deducción, que según el artículo 98 nacerá en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles, y que, conforme a lo dispuesto en su artículo 97, sólo podrá ser ejercido por los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. Así pues, la LIVA también distingue entre el derecho a deducir y la acreditación de ese derecho. En general, el sujeto pasivo que reúna las condiciones mencionadas en el artículo 93 de la LIVA, podrá deducir las cuotas objetivamente deducibles conforme al artículo 92, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.1 de esta misma Ley. Sin embargo, para poder deducir efectivamente dichas cuotas, tal y como exige el artículo 97 de la LIVA, deberá estar en posesión de un documento que justifique su derecho a la deducción.

Dicho de otro modo, quizás más preciso, la LIVA *permite* a determinados sujetos pasivos deducir ciertas cuotas soportadas o satisfechas, esto es, excluye la obligación de ingresar determinados importes, definiendo *qué* sujetos pasivos, en abstracto, están autorizados a deducir, y *qué* cuotas, también abstractamente, son deducibles del impuesto devengado. Tales circunstancias, las que definen los sujetos pasivos a los que se permite deducir y las que definen las cuotas deducibles, constituyen los presupuestos

jurídicos de una *norma permisiva*. Después la Ley advierte de que solamente está autorizada la deducción si el sujeto pasivo puede acreditar, precisamente, la concurrencia de dichos presupuestos de aplicación. Consiguientemente, la posesión del documento justificativo del derecho a deducir no puede considerarse como una condición de aplicación de la norma permisiva. Dicha circunstancia no puede ser entendida como un presupuesto jurídico de aplicación de la norma que permite la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, al menos no de la misma manera en que lo son las circunstancias previstas en los artículos 92, 93, 94 y 95 de la LIVA. El documento justificativo es, más bien, un medio de prueba del cumplimiento de algunos de aquellos presupuestos jurídicos, y condiciona la deducción de la misma manera que la prueba de la titularidad de cualquier derecho condiciona siempre su ejercicio<sup>2</sup>.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 97 de la LIVA debe ser tomado como una norma procedimental, que exige la acreditación de los hechos aducidos en un procedimiento de comprobación, como premisa de aplicación de la norma que permite a los sujetos pasivos, bajo ciertas circunstancias, deducir determinadas cuotas de IVA soportadas o satisfechas. Así, el artículo 97 de la LIVA vendría a reiterar, en parte, y en parte también a concretar, lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT). Por un lado, el artículo 97 de la LIVA reitera que la carga de la prueba, tal y como dispone el artículo 105.1 de la LGT, corresponde precisamente a quien haga valer su derecho, en este caso el derecho a deducir. Por otra parte, el artículo 97 de la LIVA establece como medio de prueba, a efectos de acreditar el derecho a la deducción, únicamente, y no sólo prioritariamente como dispone el artículo 106.3 de la LGT, la posesión de un documento justificativo, definiendo a dichos efectos qué documentos se consideran únicamente justificativos del derecho a la deducción. Así pues, a efectos de acreditar el derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho, la LIVA impide la remisión genérica prevista en el artículo 106.1 de la LGT a las normas sobre medios y valoración de la prueba recogidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Precisamente, por no tratarse de una condición de aplicación de la norma que permite la deducción del IVA soportado o satisfecho, por no tratarse de un requisito de deducibilidad, sino de una norma procedimental, no resulta razonable impedir la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas que sean deducibles, por no

encontrarse el sujeto pasivo en posesión del documento acreditativo de su derecho en los términos del artículo 97 de la LIVA, cuando existan otros medios de prueba que permitan acreditar suficientemente la misma realidad<sup>3</sup>. Cuando el hecho de estar en posesión de la factura es tomado como un requisito de deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas, olvidando que se exige por ser un medio de acreditar la concurrencia de las demás condiciones de deducibilidad, entonces el establecimiento de este requisito aparece como *un capricho del legislador*<sup>4</sup>. En cambio, cuando la posesión de la factura se toma, no como un requisito de deducibilidad, sino como un medio prueba, pero como un medio de prueba tasada, entonces, impedir al sujeto acreditar la deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas por otros medios idóneos, como ha señalado el profesor Checa González, puede implicar la vulneración del principio de tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 24.2 de la Constitución<sup>5</sup>.

## **2. La acreditación a posteriori del derecho a la deducción del IVA**

El sujeto pasivo tiene derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas de las cuotas devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país. Según el artículo 98 de la LIVA, ese derecho nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Ahora bien, el derecho a la deducción, según se desprende del artículo 99 de la LIVA, podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. La Ley aclara que, como regla general, se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción. Si el sujeto pasivo no ejercita el derecho a la deducción en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de la LIVA, dicho derecho caducará, salvo en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, en los que el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Así pues, podemos distinguir, en primer lugar, el momento de nacimiento del derecho a deducir, en segundo lugar, el momento en que se soportan las cuotas deducibles y, en tercer lugar, el momento en que el sujeto pasivo ejercita su derecho, deduciendo del IVA devengado en un determinado período el importe de las cuotas deducibles. Tenemos, pues, que el momento del nacimiento del derecho a la deducción y el momento a partir del cual ese derecho puede ser ejercido no tienen porque coincidir, ni siquiera han de tener lugar necesariamente en el mismo período de declaración. La Ley, al parecer, presupone que las cuotas soportadas tienen la consideración de deducibles desde antes de que el sujeto pasivo reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos, desde antes, pues, de estar en posesión del documento justificativo al que se refiere el artículo 97 de la LIVA. En efecto, las cuotas tienen la consideración de deducibles desde que nace el derecho a deducir, desde que se devengan conforme a lo establecido en los artículos 75, 76 y 77 de la LIVA. Sin embargo, las cuotas deducibles solamente pueden ser deducidas a partir de que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción, o sea, desde que se encuentre en condiciones de acreditar que tiene derecho a deducir tales cuotas.

Por otro lado, el período de liquidación en que se soportan las cuotas deducibles y el período en que se practica la deducción tampoco tienen por qué coincidir. De manera que las cuotas deducibles que el sujeto pasivo haya soportado podrán ser deducidas del IVA devengado en el mismo período de liquidación en que las primeras se soportaron, o bien deducirse de las cuotas a ingresar que se devenguen en períodos de liquidación sucesivos, siempre que no haya transcurrido el mencionado plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Por tanto, dentro de ese plazo, nada impide al sujeto pasivo ejercitar el derecho a la deducción en un período de liquidación posterior a aquél en el que las cuotas deducibles se hayan soportado. Ni siquiera existiría impedimento legal para ello, aun en el caso de que entre el período en que se soportaron las cuotas deducibles y el período de liquidación en que se practique la deducción hubiera mediado una regularización administrativa del primero de esos períodos. Si el sujeto pasivo no practicó deducción alguna sobre el impuesto devengado en el período en que las cuotas deducibles se soportaron, aunque dicho período de liquidación sea objeto de liquidación administrativa, nada impedirá ejercitar la deducción en un período posterior.

Más problemática podría resultar la práctica de la deducción, aun dentro del plazo legalmente establecido, después de que la Administración no hubiera considerado acreditada la deducibilidad de las cuotas deducidas en un determinado período de liquidación. Se trataría de aquellos supuestos en los que la Administración dicta una liquidación tributaria declarando improcedente la deducción practicada por el sujeto pasivo en su declaración-liquidación, después de haber requerido la aportación de los documentos justificativos del derecho a deducir en el curso del procedimiento de comprobación, y de que el sujeto pasivo, o bien no hubiera atendido en absoluto ese requerimiento, tal vez limitándose a manifestar durante el trámite de audiencia su derecho a la deducción, pero sin aportación de documentación alguna, o bien los documentos aportados fueran defectuosos y, a juicio de la Administración, no permitieran justificar suficientemente el derecho a la deducción.

Naturalmente, el sujeto pasivo podrá interponer recurso contra la liquidación dictada por la Administración y, en caso de haber aportado en el curso del procedimiento de comprobación la documentación acreditativa del derecho a la deducción, defender la suficiencia de tales documentos a efectos de la acreditación de su derecho. El sujeto pasivo, consiguientemente, podrá defender la adecuación del soporte documental aportado a efectos de la acreditación del derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho. Ahora bien, en caso de no haber aportado ninguna documentación en el curso de las actuaciones de comprobación, como ha entendido correctamente el TSJ de Extremadura en la Sentencia de 17 de octubre de 2007, la aportación de los documentos justificativos junto a la demanda no permitirá obtener la anulación de la liquidación administrativa. Según la Sentencia mencionada, no puede admitirse una prueba que pretende subsanar la omisión imputable al sujeto pasivo durante el procedimiento de comprobación practicado por la Administración, momento en que, a juicio de la Sala, debió aportarse toda esa documentación, a fin de que el órgano administrativo competente de la Agencia Tributaria valorase su realidad, la determinación de su importe, su correspondencia con las declaraciones de los sujetos que emiten las facturas y el cumplimiento en todas ellas de los requisitos formales<sup>6</sup>.

Ahora bien, tanto si el sujeto pasivo interpuso recurso contra la liquidación tributaria que declaró improcedente la deducción practicada en la declaración-liquidación

presentada en el período comprobado y, no habiendo sido estimada su pretensión, la liquidación tributaria hubiera adquirido firmeza, como también en el caso de no haber interpuesto ningún recurso frente a la liquidación, devenida inmediatamente firme una vez transcurrido el plazo para recurrir, en ambos casos, el sujeto pasivo podrá deducir las cuotas soportadas o satisfechas de las cuotas a ingresar devengadas en un período impositivo posterior, *a posteriori*, siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde que se devengaron las cuotas deducibles. En el supuesto de que la liquidación tributaria hubiera declarado improcedente la primera deducción por apreciar defectos en las facturas y demás documentos acreditativos presentados, entonces, la procedencia de la nueva deducción estará condicionada a la subsanación de dichos defectos. Mientras que en el supuesto de que la improcedencia de la primera deducción se hubiera debido a la absoluta acreditación de la deducibilidad de las cuotas consignadas en la declaración-liquidación, en ese caso, la Administración deberá admitir la deducción en un período de liquidación posterior si, ante el requerimiento efectuado, el sujeto pasivo acreditase suficientemente su derecho a deducir.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de noviembre de 1998, refiriéndose al artículo 34 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que, al igual que el artículo 97 de la Ley 37/1992, sólo permitía ejercer el derecho a la deducción a los sujetos pasivos que estuvieran en posesión del documento justificativo de su derecho, señaló que dicha Ley tuvo especial cuidado en destacar el carácter formal del requisito de la posesión de documento justificativo del derecho a deducir. Según la Sala, el incumplimiento de tales requisitos formales no provoca la pérdida del derecho, sino simplemente impide su ejercicio. La Sala llegó entonces a la conclusión de que “los errores en 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”, siempre que no hubiera transcurrido el plazo legalmente establecido para ejercer dicho derecho. En el mismo sentido, en la Sentencia de 16 de julio de 2003, el Tribunal Supremo señaló que, “lejos de ser imposible la corrección a posteriori, después de solicitada la deducción o devolución de las cuotas del IVA, de los posibles defectos de las facturas emitidas, cabe, fuera de todo formalismo excesivo y, al respecto, inadecuado, distinguir entre el derecho a la deducción y/o devolución del IVA y el ejercicio de ese derecho, superando,

así, los obstáculos que impidan deducir o instar la devolución del IVA soportado en facturas defectuosas o incompletas”.

Pues bien, si se parte de que la presentación de facturas defectuosas no permite al sujeto pasivo justificar su derecho a deducir, y de que dicho sujeto pasivo tendrá en estos casos la posibilidad de ejercer nuevamente el derecho a la deducción, *a posteriori*, una vez se hayan subsanado los errores o defectos apreciados en las facturas, entonces, también se deberá admitir la posibilidad de ejercer nuevamente el derecho a deducir en los casos en que la improcedencia de la primera deducción se hubiera fundado, no ya en defectos de las facturas presentadas por el sujeto pasivo, sino en la presentación de un documento distinto de los mencionados expresamente en el artículo 97 de la LIVA, o, sencillamente, en la falta de presentación de documento justificativo alguno ante el requerimiento de la Administración. Y es que, aunque el Tribunal Supremo hasta ahora siempre se ha referido al supuesto de errores en las facturas, y la posibilidad de ejercer nuevamente el derecho a la deducción después de la subsanación de dichos errores, desde el punto de vista del artículo 97 de la LIVA, la presentación de facturas defectuosas, la presentación de documentos distintos de los mencionados en el artículo 97 de la LIVA, o la falta de presentación de documento alguno, son sólo situaciones particulares en las que falta la acreditación por el sujeto pasivo de la procedencia de la deducción practicada.

En definitiva, si la aportación de facturas defectuosas, a efectos de la aplicación del artículo 97 de la LIVA, equivale a la falta de justificación del derecho a deducir, y si en caso de aportación de facturas defectuosas, a pesar de haberse incumplido el artículo 97 de la LIVA, como ha declarado reiteradamente el Tribunal Supremo, es posible ejercer el derecho a la deducción en las declaraciones-liquidaciones que se presenten a partir de ese momento, siempre que no haya transcurrido el plazo legalmente establecido, entonces, cabe concluir que será posible ejercer nuevamente el derecho a deducir en cualquier supuesto en el que previamente dicho ejercicio hubiera sido considerado improcedente por falta de aportación de justificantes formales en los términos del artículo 97 de la LIVA, incluso en el supuesto de que el sujeto pasivo no haya aportado documentación alguna en respuesta al requerimiento de la Administración<sup>7</sup>. Así pues, aun cuando el sujeto pasivo no hubiera atendido el requerimiento de la Administración solicitando la aportación de documentos justificativos y la liquidación administrativa

que declara la improcedencia del derecho a deducir hubiera adquirido firmeza, como en el supuesto analizado en la Sentencia del TSJ de Extremadura de 17 de octubre de 2007, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo de las cuotas soportadas, será posible practicar la deducción de dichas cuotas en un período de liquidación posterior.

Cabe insistir en que la firmeza de la liquidación administrativa que niegue la deducción de las cuotas consignadas por el sujeto pasivo en la declaración-liquidación correspondiente al período comprobado, por falta de acreditación del derecho a deducir conforme a lo establecido en el artículo 97 de la LIVA, no constituye un límite al ejercicio del derecho a la deducción. En efecto, siempre que la liquidación tributaria no cuestione el carácter deducible de las cuotas soportadas, siempre que se limite a impedir la práctica de la deducción en el período objeto de liquidación por falta de acreditación del derecho a la deducción, entonces, ni la liquidación administrativa ni su firmeza impedirán el ejercicio de ese derecho en las declaraciones-liquidaciones que se presenten con posterioridad, en tanto no se haya producido la caducidad del mismo. La firmeza de la liquidación administrativa, provisional o definitiva, solamente opera como límite para recurrir el acto administrativo, y el ejercicio del derecho a deducir con posterioridad a la liquidación administrativa, mediante la consignación de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación de cualquier período sucesivo, no implica discusión alguna sobre la legalidad de la liquidación tributaria del período comprobado administrativamente. Más bien, la deducción *a posteriori* supone el reconocimiento de la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción en los períodos liquidados administrativamente.

Finalmente, en cuanto al plazo para ejercer nuevamente el derecho a deducir las cuotas soportadas, conviene advertir que, de acuerdo con el artículo 100, segundo párrafo, de la LIVA, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción hubiera estado pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes. Así pues, si se hubiera interpuesto recurso contra el acto administrativo que cuestiona la procedencia de las cuotas deducidas, en particular, por falta de adecuada justificación documental del derecho a deducir, entonces, el sujeto pasivo dispondría de cuatro años,

a contar desde que adquiriese firmeza la resolución o sentencia que rechazase su pretensión por falta de justificación documental, para ejercer nuevamente el derecho a deducir. Y es que, no puede aceptarse la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la Resolución de 19 de septiembre de 2006 (V1867/06), según la cual, sólo en el caso de que se hubiera dictado una resolución o sentencia firme favorable al sujeto pasivo en su pretensión de ejercer el derecho a la deducción de determinadas cuota soportadas procedería, en su caso, la aplicación de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 100 de la LIVA. Y no puede aceptarse porque una resolución favorable supondría la anulación de la liquidación que rechazó la procedencia de la deducción practicada anteriormente por el sujeto pasivo, por lo que carecería de sentido ampliar el plazo para el ejercicio *a posteriori* del derecho a deducir.

También en relación con el plazo para el ejercicio *a posteriori* del derecho a la deducción, conviene tener en cuenta que, si en el período de liquidación en el que el sujeto pasivo practica nuevamente la deducción, las deducciones procedentes superasen el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, entonces, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.5 de la LIVA, el exceso podría ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. Pero, incluso habiendo transcurrido cuatro años desde la presentación de la declaración-liquidación a través de la que el sujeto pasivo ejerció *a posteriori* su derecho a la deducción, de acuerdo con la postura mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 4 de julio de 2007, transcurrido pues el plazo que la LIVA establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un período, la Administración deberá "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido. Según el Tribunal Supremo, caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio<sup>8</sup>.

### **3. La contabilización como presupuesto para el ejercicio *a posteriori* del derecho a deducir**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.3, párrafo primero, de la LIVA, con carácter general, el derecho a la deducción podrá ejercerse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. No obstante, el segundo párrafo de este mismo apartado se refiere a un supuesto en el que el sujeto pasivo solamente podrá ejercer el derecho a la deducción a partir del período de liquidación en el que el sujeto pasivo contabilice las cuotas soportadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto. Y este supuesto es aquél en el que hubiera mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, cuando las cuotas soportadas no hayan sido contabilizadas con anterioridad. En ese caso, pues, las cuotas soportadas podrán ser deducidas por el sujeto pasivo, no en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, sino en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, eso sí, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Ahora bien, el artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, no es demasiado explícito al delimitar su ámbito de aplicación. Queda claro que el límite temporal que introduce *sólo* se aplicará en el caso de que el sujeto pasivo no hubiera contabilizado las cuotas deducibles antes de la actuación administrativa. Pero no queda claro si se aplicará *siempre* que esa contabilización no se haya producido antes de la actuación administrativa. Y es que, la Ley no precisa entre qué momentos o acontecimientos deberá mediar el requerimiento administrativo o la actuación inspectora, para que resulte aplicable dicho precepto. No queda claro, pues, si la limitación temporal al ejercicio del derecho a deducir resultará aplicable siempre que la actuación administrativa medie entre el nacimiento del derecho y la contabilización de las cuotas deducibles, aunque el sujeto pasivo hubiera ejercido el derecho a deducir con anterioridad a la intervención de la Administración, o si, por el contrario, sólo se aplicará cuando dicha intervención se produzca antes del ejercicio por el sujeto pasivo de su derecho, pero no en los casos en que el sujeto pasivo practique la deducción de las

cuotas no contabilizadas antes del requerimiento o actuación inspectora, acreditando en el curso del procedimiento la procedencia de la deducción practicada.

La cuestión es si, habiendo deducido el sujeto pasivo las cuotas soportadas, y habiendo acreditado en el curso de un procedimiento tributario su deducibilidad, podría la Administración declarar la improcedencia de la deducción practicada en un determinado período de liquidación, por no estar contabilizadas las cuotas deducibles. Precisamente, resulta necesario aclarar cuál es el ámbito de aplicación del artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, es preciso dar una respuesta a la cuestión arriba planteada, a fin de determinar si resultará aplicable en los supuestos de ejercicio *a posteriori* del derecho a deducir, es decir, en los casos de ejercicio del derecho a deducir con posterioridad al rechazo de la Administración de la primera deducción practicada, por falta de adecuada acreditación documental del derecho a deducir. Sólo después de delimitar el ámbito de aplicación del artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, se podrá decidir acerca de si la deducción *a posteriori* de las cuotas soportadas, una vez el sujeto pasivo esté en disposición de la documentación acreditativa de su derecho, sólo se podrá practicar a partir del período correspondiente a la contabilización de las cuotas deducibles.

La Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2004, declaró que el registro en forma reglamentaria de los documentos justificativos del derecho a la deducción solamente aparece exigido como requisito previo para el ejercicio del derecho a la deducción en el artículo 99.3 de la LIVA. Por ello, a juicio del TEAC, la exigencia de dicho requisito debe ser interpretada en relación con la situación contemplada por dicho precepto, que no es otra que la existencia de una actuación de comprobación desarrollada por un órgano de gestión o por un órgano de inspección. La lectura de la mencionada Resolución pone de manifiesto que, para el TEAC, el supuesto contemplado por el artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, es aquél en que el requerimiento de la Administración o la actuación inspectora tiene lugar entre el nacimiento del derecho a deducir y la contabilización de la cuota soportada, tanto si el sujeto pasivo hubiera ejercido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al requerimiento o actuación inspectora por parte de la Administración, como si no lo hubiera hecho<sup>9</sup>.

En efecto, según el TEAC, el artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA resultará de aplicación cuando la actuación administrativa tenga lugar con anterioridad al ejercicio del derecho a la deducción. Así, según el TEAC, dicho precepto será aplicable cuando, con ocasión de una actuación de comprobación realizada por los órganos de gestión o por los de inspección, se ponga de manifiesto la existencia de cuotas de IVA soportadas deducibles en alguno de los períodos a que se refiere la comprobación, pero que, aun existiendo documento justificativo del derecho a deducir, no fueron deducidas en su día por el contribuyente en las autoliquidaciones de dichos períodos. En ese caso, según el TEAC, si las cuotas no están registradas en el libro registro de facturas recibidas no serán deducibles en las liquidaciones que se dicten, y ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda deducirlas en la autoliquidación del período de correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad a que está sometido el ejercicio del derecho a la deducción.

Ahora bien, según el TEAC, también resultará aplicable el artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, cuando el sujeto pasivo hubiera deducido en un período de liquidación determinadas cuotas de IVA soportadas, estando en posesión del documento justificativo de las mismas, pero sin haber procedido a su registro, y sin que el mismo tenga lugar con anterioridad al requerimiento o actuación inspectora por parte de la Administración. En este caso, a su juicio, tales cuotas de IVA solamente serán deducibles en la autoliquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. El TEAC, en una Resolución posterior, de 13 de junio de 2007, ha declarado que en caso de actuación de comprobación e investigación, no sólo las cuotas de IVA soportadas no contabilizadas, sino también las contabilizadas indebidamente, no serán deducibles en los períodos comprobados, sino en el período en que efectivamente se contabilicen debidamente, lo que podrá ser posterior a la actuación de comprobación e investigación. Con lo cual, se podría concluir que el ejercicio *a posteriori* del derecho a la deducción, después de que la Administración haya declarado insuficientemente acreditado ese derecho, debería producirse en el período de liquidación en el que se contabilicen las cuotas soportadas o en uno posterior, siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el devengo de dichas cuotas.

Sin embargo, la contabilización de las cuotas soportadas sólo puede operar como un límite temporal al ejercicio del derecho a deducir, de acuerdo con lo dispuesto en el

artículo 99.3, párrafo segundo de la LIVA, en relación con aquellas cuotas que, de haberse encontrado contabilizadas, hubieran sido deducibles en la liquidación tributaria dictada por la Administración tributaria. Es precisamente en ese supuesto cuando, habiendo mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, según esta disposición legal, las cuotas soportadas no serán deducibles en las liquidaciones que procedan, y lo serán en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. Así pues, si se trata de cuotas que hubieran sido deducibles en las liquidaciones procedentes, necesariamente habrá de tratarse de cuotas soportadas por el sujeto pasivo, cuya deducibilidad haya sido debidamente acreditada en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos. Por tanto, en los casos en los que el sujeto pasivo haya ejercido su derecho a deducir y no haya podido acreditar ese derecho ante la Administración tributaria, no será aplicable el artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA, y el sujeto pasivo podrá ejercer *a posteriori* su derecho a partir del momento en que se encuentre en posesión del correspondiente documento justificativo, aun cuando no haya procedido previamente al registro contable de dicho documento.

Cuestión distinta es si la Administración tributaria podría considerar no deducibles las cuotas declaradas *a posteriori*, una vez el sujeto pasivo estuviera en posesión del correspondiente soporte documental, en caso de que dichas cuotas no se encontrasen contabilizadas con anterioridad al inicio de una posterior actuación de comprobación administrativa. Ya sabemos que, según el criterio manifestado por el TEAC en la Resolución de 26 de mayo de 2004, tales cuotas no serían deducibles en las liquidaciones que se dicten, sin perjuicio de que el contribuyente pueda deducirlas en la autoliquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad a que está sometido el ejercicio del derecho a la deducción. No obstante, existen buenas razones para entender que el ámbito de aplicación del párrafo segundo del artículo 99.3 de la LIVA es más reducido, excluyendo su aplicación en caso de ejercicio del derecho a deducir con anterioridad a la actuación administrativa en la que se acredita la deducibilidad de las cuotas consignadas en la declaración-liquidación correspondiente al período objeto de comprobación. Razones que permiten limitar la aplicación del precepto en cuestión a aquella situación en la que, con ocasión de una actuación administrativa se ponga de manifiesto la existencia de cuotas de IVA soportadas, cuya deducibilidad se haya

acreditado, pero que no fueron deducidas por el contribuyente en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos comprobados.

La interpretación más restrictiva encuentra perfecto encaje en el propio tenor literal del artículo 99.3, párrafo segundo, de la LIVA. Como ya se ha señalado, la contabilización de las cuotas soportadas sólo puede operar como un límite temporal al ejercicio del derecho a deducir en relación con aquellas cuotas que, de haberse encontrado contabilizadas, hubieran sido deducibles en la liquidación administrativa precedente. De la LIVA parece desprenderse, pues, que la procedencia o improcedencia de la liquidación es independiente de la contabilización o no de las cuotas deducibles. Es decir, del propio tenor literal de la LIVA parece desprenderse que la procedencia de la liquidación no será el resultado, precisamente, de la falta de contabilización, sino que, procediendo la liquidación, sólo si las cuotas deducibles no estuvieran contabilizadas, y sólo entonces, no serían deducibles en la precedente liquidación. Y si, además del mejor encaje de la interpretación restrictiva en las palabras de la ley, añadimos que también es más conforme con el principio de neutralidad y el principio de proporcionalidad, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del TJCE, pues el derecho a deducir no quedaría restringido más allá de lo necesario para garantizar otro de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria, podemos concluir que la contabilización de las cuotas deducibles no debe operar como límite para el ejercicio *a posteriori* del derecho a deducir<sup>10</sup>.

---

<sup>1</sup> Véanse las Sentencias del TJCE de 21 septiembre 1988 (Asunto C-50/87, Comisión/República Francesa), de 11 de julio de 1991 (Asunto C-97/90, Lennartz) y de 21 de marzo de 2000 (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros).

<sup>2</sup> Sin embargo, en la Exposición de Motivos del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligación de facturación, se señala que la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales, tal y como dispone el artículo 97 de la Ley del Impuesto, lejos de configurarse como un medio de prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley, lo que se acredita con este documento.

---

<sup>3</sup> Véase en este mismo sentido la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de enero de 2003. La postura del TSJ de la Comunidad Valenciana, de momento, no ha sido refrendada por el Tribunal Supremo. El Alto Tribunal, si bien en la Sentencia de 16 de julio de 2003 parecía adscribir la cuestión de la exigencia de la factura, a efectos del ejercicio del derecho a deducir, al ámbito de la prueba, sin embargo, en la Sentencia de 8 de noviembre de 2004 reproduce las palabras de la Exposición de Motivos del RD 2402/1985, sustituido por el RD 1496/2003, considerando la posesión de la factura como un requisito de deducibilidad.

<sup>4</sup> Curiosamente, que se trate de un capricho del legislador es lo que niega el TSJ de Navarra en las Sentencias de 28 de marzo de 1994, de 18 de abril de 1994, de 9 de noviembre de 1994 y de 21 de octubre de 1997, para justificar la imposibilidad de deducir el IVA cuando el sujeto pasivo no esté en posesión de una factura completa.

<sup>5</sup> C. CHECA GONZÁLEZ (2006), *El derecho a la deducción del IVA*, Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria, Estudios, núm. 42.

<sup>6</sup> Es importante destacar que la Sentencia rechaza la pretensión del sujeto pasivo por no haber probado su derecho a deducir en vía administrativa, aun cuando, en virtud del artículo 114 de la LGT de 1963, le incumbía la carga de probar la certeza de los hechos de los que se desprenda el efecto jurídico interesado que era acreditar que tenía derecho a la devolución de las cuotas soportadas. El Tribunal, pues, no rechaza la demanda por no considerar deducibles las cuotas soportadas, sino por no haber probado su derecho, a pesar de que tenía a su disposición los elementos de prueba para intentar acreditarlo mediante la aportación de las facturas en las que basaba su pretensión.

<sup>7</sup> Así vendría a confirmarlo la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2003. En dicha Resolución, el TEAC consideró que los defectos de las facturas no podían subsanarse mediante la aportación de una escritura pública de compraventa, por no tener este documento la consideración de factura a los efectos del Impuesto. Según el TEAC, la regla general es la inadmisión de la escritura pública de venta como documento justificativo para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto. Sin embargo, a pesar de ello, apelando a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, y partiendo precisamente de la distinción entre el nacimiento del derecho a deducir y el ejercicio del citado derecho, el TEAC concluía que ello, no obstante, no supone la pérdida del derecho a la deducción.

<sup>8</sup> R. FALCÓN Y TELLA (2008), “Los efectos del plazo de 4 años previsto en el art. 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 julio 2007: ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 6, (Editorial).

<sup>9</sup> La posición del TEAC es recogida por la Sentencia del TSJ de Asturias de 14 de septiembre de 2006 y por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de febrero de 2007.

<sup>10</sup> En este sentido, la interpretación defendida es la más acorde con el criterio sostenido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en cuya Sentencia de 1 de abril de 2004 (Asunto C-90/2002, Finanzamt Gummersbach y Gerhard Bockermühl), mantuvo que “la imposición y el alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a la deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente”.