

IMPUESTOS ESPECIALES: IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS: Hecho imponible y no sujeción: fabricación de alcohol: entidad que fabrica alcohol sin desnaturalizar y parcialmente desnaturalizado en exceso: sujeción procedente: examen: liquidación procedente.

Jurisdicción: Vía administrativa

Recurso de Alzada

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (21/06/2012) y en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, en virtud del recurso de alzada interpuesto por D. ... en nombre y representación de la empresa X, S.A. que declara como domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 13 de mayo de 2010 recaído en su expediente número ..., por los conceptos de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación, con la de mayor importe de 361.028,48 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 21 de septiembre de 2005, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria levantó a la reclamante las actas de disconformidad A02/ ... por el concepto Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, y la A02/ ... por el concepto de IVA correspondientes a los ejercicios de 2000 a 2004, como consecuencia de comprobar que la interesada que tiene como actividad la de Depósito Fiscal de alcohol como titular del establecimiento de CAE ..., remitió en régimen de exención, durante los períodos señalados, a distintos destinatarios, que se detallan en acta, alcohol sin desnaturalizar y parcialmente desnaturalizado en exceso, en las cantidades que se desglosan para cada establecimiento, sobre los litros que los mencionados usuarios finales podían percibir de acuerdo con la autorización contenida en las respectivas tarjetas de suministro. Por ello, con fundamento en los artículos 8.6, 42.2, 3 y 4 de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales, 75 y 76 de su Reglamento y 83 de la Ley 37/92, del IVA, el actuario propuso la regularización de la situación tributaria contemplada, de lo que resultaban las siguientes deudas a ingresar: 589.000,21 € en concepto de Impuesto sobre Alcohol e intereses de demora y 38.755,02 € en concepto de IVA e intereses.

SEGUNDO.- Por Acuerdo del Jefe de la Dependencia Regional, notificado el 2 de diciembre de 2005, a la vista de las alegaciones al acta presentada por el interesado, se rectificó parcialmente la anterior propuesta de regularización, en cuanto al número de litros que podía recibir anualmente Y, que se ampliaba a 455.000 litros según las tarjetas vigentes, resultando de todo ello una nueva liquidación en concepto de Impuesto Especial e intereses de demora que ascendía a 361.028,46 € y de IVA e intereses por importe de 5.814,36 €. Confirmándose en lo restante la actuación inspectora.

TERCERO.- En 23 de diciembre de 2005, la empresa interesada presentó reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., manifestando cuanto creyó conveniente en defensa de su derecho. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... en 13 de mayo de 2010, acordó en primera instancia desestimar la reclamación interpuesta y confirmar el acto administrativo impugnado. El citado acuerdo se notificó debidamente al interesado en 27 de mayo de 2010.

CUARTO.- No conforme con el acuerdo de 13 de mayo de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., la empresa interesada presentó en 23 de junio de 2010 recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central insistiendo en las alegaciones ya presentadas, que pueden resumirse en que: Una parte del período inspeccionado ya había sido objeto de otro expediente tramitado por la misma Unidad Regional de Inspección, que finalizó mediante Acta de Disconformidad A02/ ... de 8 de julio de 2004, relativa a entregas de alcohol realizadas a las empresas Z, S.L. y W, S.L. en los ejercicios 1999 a 2001, en las mismas circunstancias (supuesto exceso de suministro de alcohol respecto a la cantidad autorizada a la empresa destinataria en su Tarjeta de suministro).

En la misma línea argumental el interesado alega que la empresa V, S.A. que es una de las empresas destinatarias del alcohol respecto a las que se practica liquidación, por las entregas de alcohol realizadas entre el 30 de noviembre de 1999 y el 28 de noviembre de 2000. Sin embargo, esta empresa, con posterioridad a esa última fecha, procedió al cese de su actividad y a la baja de su CAE ..., por lo que, en su momento, se procedió por la Oficina Gestora a efectuar la verificación prevista en el artículo 42, procediendo al cierre de sus libros reglamentarios de alcohol sin efectuar salvedad alguna. Por tanto, cabe concluir que, si en el momento de tramitar la baja del CAE, la Dependencia Provincial de Aduanas procedió a conceder dicha baja de conformidad, es porque dicha Dependencia estaba conforme con las entregas de alcohol efectuadas a dicha empresa, no pudiendo posteriormente, como se propone la Inspección en las Actas objeto de este procedimiento, ir contra sus propios actos y liquidar el impuesto por unas entregas que ya comprobó y a las que otorgó su conformidad con motivo de la baja del CAE de esta empresa.

Que la inspección se ha practicado sobre períodos (1999 y parte de 2000) ya prescritos, los cuales se han tenido en cuenta en la liquidación practicada, sin justificarse la razón por la que el exceso de alcohol se imputaba a las liquidaciones realizadas al final del período y no se consideraba en cambio que el exceso se había producido al inicio del mismo y sin que en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de 18 de octubre de 2004 se indicara a partir de qué fecha del ejercicio 2000 se consideraba por parte de la Administración como no prescrito ni se indicó en ningún momento que las actuaciones se dirigieran a verificar, como así fue después, las entregas correspondientes al ejercicio 1999.

Que el depósito fiscal no está obligado a exigir al destinatario la exhibición de su tarjeta de suministro de alcohol.

Que el incumplimiento de un requisito meramente formal en ningún caso puede dar lugar a la liquidación del impuesto especial cuando no se dan los elementos fundamentales del hecho imponible.

Que el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, deroga el artículo 75.5 del citado Reglamento que es el que establecía: "La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que pueda recibir con exención del impuesto."

Que es incorrecta y vulnera el principio de proporcionalidad la aplicación del artículo 8.6 de la Ley de Impuestos Especiales en las actas impugnadas.

QUINTO.- Mediante escritos complementarios presentados el 16 de febrero de 2009, la recurrente acompaña copias de las resoluciones de este Tribunal de 26/01/2010 y 29/06/10 recaídas en los expedientes RG 361/09 y 229/09, que corroboran la tesis del interesado respecto a la nulidad de las liquidaciones superiores a un mes, que es el término liquidatorio que corresponde a X, S.A.

SEXTO.- Mediante escrito complementario presentado el 22 de febrero de 2009, la recurrente acompaña nuevamente copias de las resoluciones de este Tribunal de 26/01/2010 y 29/06/10 recaídas en los expedientes RG 361/09 y 229/09, recogidas en el punto anterior.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos respecto a competencia, legitimación y formulación en plazo, exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso, en el que la cuestión que se plantea es si el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 13 de mayo de 2010 recaído en su expediente número ..., por los conceptos de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación, resulta conforme a Derecho.

SEGUNDO.- Las cuestiones planteadas se refieren, al período de liquidación, a la duplicidad de actuaciones inspectoras sobre el mismo período, a la prescripción de determinados períodos, y si se han cumplido las condiciones reglamentariamente impuestas para la

aplicación de la exención establecida en el artículo 42.2 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales para los suministros de alcohol parcialmente desnaturalizado y resultan procedentes las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y por el IVA asimilado a la importación.

TERCERO.- En primer lugar, debe señalarse que en las resoluciones de este Tribunal de 26/01/2010 y 29/06/10 recaídas en los expedientes RG 361/09 y 229/09, invocadas por el interesado, que según él corroboran su tesis respecto a la nulidad de las liquidaciones superiores a un mes, que es el término liquidatorio que corresponde a X, S.A. es de señalar que como se indica en la resolución del Tribunal Regional, en el presente expediente no cabe aplicar dicho criterio, pues aun cuando en el Acuerdo resolutorio dictado por la Dependencia Regional las cuotas regularizadas se han cuantificado de forma global, de las Actas e informe del actuario y rectificación de las liquidaciones propuestas recogida en dicho Acuerdo, se infiere que dicha regularización se ha efectuado con desglose de los respectivos períodos impositivos, partiendo de las declaraciones que debieron presentarse en las fechas que se indican (veinte primeros días naturales del tercer mes siguiente a aquel en que finaliza el mes en que se han producido los devengos, al ser en este caso mensual el período de liquidación del Impuesto) por lo que el interesado es conocedor de tales extremos y por lo tanto debe desestimarse dicha alegación.

CUARTO.- Por lo que respecta a que una parte del período inspeccionado ya había sido objeto de otro expediente tramitado por la misma Unidad Regional de Inspección, que finalizó mediante Acta de Disconformidad A02/ ... de 8 de julio de 2004, relativa a entregas de alcohol realizadas a las empresas Z, S.L. y W, S.L., en los ejercicios 1999 a 2001, en las mismas circunstancias (supuesto exceso de suministro de alcohol respecto a la cantidad autorizada a la empresa destinataria en su Tarjeta de suministro).

En este sentido, hay que tener en cuenta que el artículo 148 sobre alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, de la Ley 58/2003 General Tributaria, en su apartado 3 dice: "Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concorra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias."

El citado apartado 4 del artículo 101 dice: "... Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: a.

Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Por su parte, el artículo 11 sobre alcance de las actuaciones de comprobación e investigación del Reglamento General de la Inspección, aprobado por el Real Decreto 939/198, en su redacción dada por la disposición final 1ª del RD 136//200, de 4 de febrero en vigor desde el 7 de marzo dice: "4. Las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando se refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos impositivos determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en los apartados anteriores.

5. En principio, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tendrán carácter general. Podrán tener carácter parcial dichas actuaciones en los siguientes casos: b). Cuando así se acuerde por el órgano competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación. ..."

La extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, viene más matizada en Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que en el artículo 178 indica: "3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de éstas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas."

En el presente caso, hay que tener en cuenta que, según consta en la notificación al interesado del inicio de actuaciones inspectoras, se trata de actuación de carácter parcial y en el Acta A02/... se indica que las comprobaciones realizadas por la Inspección tienen carácter parcial respecto del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas que se desprende de los suministros a las empresas que se detallan en el acta donde expresamente se indica que no se incluyen las empresas Z, S.L. y W, S.L., citadas por el interesado, al haber sido regularizadas en el Acta A02/ ... de 8 de julio de 2004 y además, se señala que dicha acta tiene el carácter de previa dado que solo se refiere a los suministros de alcohol realizados a las empresas cuyos CAEs se mencionan en el Acta, por todo lo cual debe rechazarse también esta alegación.

QUINTO.- Por lo que se refiere a la alegación relativa a la comprobación de la empresa V, S.A. hay que señalar que la responsabilidad del suministro de cantidades superiores a las autorizadas, de acuerdo con la normativa vigente, corresponde al suministrador, cuando en el artículo 8.6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dice que "estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos", circunstancia que se da cuando una misma empresa suministra cantidades superiores a las que está autorizado a recibir el suministrado.

SEXTO.- Por lo que respecta al período sobre el que se ha practicado la inspección hay que tener en cuenta que la liquidación se ha practicado sobre los períodos no prescritos como así consta en el Acta correspondiente y en el escrito de notificación de inicio de actuaciones, por lo que no se aprecia que la Inspección haya cometido irregularidad alguna en sus actuaciones, resultando por otro lado que parece obvio que los excesos de suministro se producen una vez que se ha agotado el cupo autorizado.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a si se han cumplido las condiciones reglamentariamente impuestas para la aplicación de la exención establecida en el artículo 42.2 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales para los suministros de alcohol parcialmente desnaturalizado hay que tener en cuenta que dicho artículo, contempla la exención de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas derivadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, de las operaciones de fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión, añadiendo en el apartado 3 que en éste y otros supuestos, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado.

En el artículo 15.11 se dice que cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno.

Por su parte, el artículo 8.6 de la misma Ley dice que en los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.

OCTAVO.- El desarrollo reglamentario de la exención del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas del alcohol parcialmente desnaturalizado, se realiza en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, en cuyo artículo 75 se indica que "3. Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general, así como aquellos a los que se haya autorizado la utilización de un desnaturalizante específico, según lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores, solicitarán la inscripción del establecimiento en que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento. En el escrito de solicitud harán constar el nombre o razón social y el número de identificación fiscal del proveedor o proveedores que hayan elegido, así como el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectuará el suministro. 4. Para la inscripción en el registro, será condición necesaria la prestación de una garantía por un importe del 1 por 100 de las cuotas que corresponderían a la cantidad de alcohol consumida o que se espera consumir, anualmente, aplicando el tipo establecido en el artículo 39 o en el apartado 6 del artículo 23, ambos de la Ley. 5. La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto. 6. En el establecimiento donde se utilice el alcohol parcialmente desnaturalizado, se llevará un Libro-Registro en el que, diariamente, se anotarán en el cargo el alcohol recibido y en la data el utilizado. 7. El alcohol parcialmente desnaturalizado únicamente podrá ser objeto de utilización en las condiciones establecidas en este Reglamento, en un proceso industrial determinado para la obtención de productos no destinados al consumo humano por ingestión."

NOVENO.- Por otro lado, el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos indica en apartado 2 del artículo 68, que la concesión o disfrute de beneficios fiscales de cualquier naturaleza mediante acuerdo o resolución expresa e individualizada se entenderá provisional cuando esté condicionada al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Salvo disposición expresa en contrario de una ley, si la Inspección comprueba que no han concurrido tales condiciones o requisitos, practicará de inmediato las liquidaciones que procedan, reputándose revocado o no concedido dicho beneficio fiscal, y en el apartado 3 que en sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección verificará la correcta aplicación por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones de cualesquiera reducciones, deducciones, exenciones u otros beneficios fiscales y practicará las liquidaciones que procedan.

DÉCIMO.- Según consta en el expediente, resulta que la empresa reclamante ha suministrado alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto a algunos de sus clientes en cantidades superiores a las que éstos estaban autorizados a recibir por la oficina gestora en sus tarjetas de suministro, por lo que, aplicando los preceptos transcritos al presente caso, y teniendo en cuenta la obligación de justificar la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos, nos encontramos con que se ha producido un incumplimiento de las normas reglamentariamente establecidas para la aplicación de la exención del Impuesto Especial, las cuales, no representan una mera obligación formal, sino una condición sustantiva e ineludible para su aplicación, por lo que se considera que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 13 de mayo de 2010, recaída en su expediente ..., por el concepto Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, se ajusta a Derecho.

UNDÉCIMO.- Por lo que se refiere a su alegación de que la entidad no es un almacén fiscal sino un depósito fiscal y, por tanto, no hay ninguna norma que obligue en los términos del artículo 13.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, hay que señalar que el hecho de que se trate de un depósito fiscal no le exime del cumplimiento del artículo 8.6 de la Ley de los Impuestos Especiales, citado anteriormente, que le obliga a justificar la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos, lo que no puede hacer puesto que es evidente que sobrepasó la cantidad límite autorizada por la Oficina Gestora y el interesado tiene obligación legal de conocer todas y cada una de las condiciones, incluido el límite cuantitativo del producto, a las que debía sujetarse el límite del alcohol. Por lo que se refiere a la vulneración del principio de proporcionalidad, es evidente que no se produce tal vulneración puesto que lo único que hace la Administración es liquidar un impuesto de acuerdo con la normativa vigente, que se corresponde con una exención indebidamente aplicada, al no cumplirse los requisitos reglamentariamente exigidos para que pudiera aplicarse dicha exención, de acuerdo con lo expuesto en los fundamentos anteriores. Por lo que se refiere a la derogación del artículo 75.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, es evidente que en el periodo al que se refieren las liquidaciones objeto de este expediente, el citado artículo 75.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales estaba en pleno vigor, por lo que resulta obligada su aplicación.

DUODÉCIMO.- De todo lo anterior se desprende la empresa interesada ha realizado entregas de alcohol a alguien que no estaba autorizado para recibirlo y que, aplicando la normativa citada anteriormente al presente caso, que claramente señala que estarán obligados al pago del impuesto los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos, resulta procedente la liquidación practicada y el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 13 de mayo de 2010 ajustado a Derecho. En este mismo sentido ya se pronunció este Tribunal en acuerdo de fecha 25 de mayo de 2010, recaída en su expediente 1570/09 promovido por la misma empresa.

DECIMOTERCERO.- Por lo que se refiere a la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el Impuesto Especial regularizado, la Ley 37/1992, de 28 diciembre, sobre las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 78 que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo y que en particular, se incluyen en el concepto de contraprestación los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, precisándose que lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, por lo que resulta procedente la liquidación practicada.

Sin embargo, por lo que se refiere al cálculo de los intereses hay que tener en cuenta que este Tribunal Central, en su resolución de 25 de enero 2011, recaída en su expediente nº de Registro General 428/09 dijo a este respecto lo siguiente:

"SEGUNDO: La primera cuestión que este Tribunal debe poner de manifiesto es que no es objeto de reclamación la liquidación practicada a la entidad derivada del Acta de Conformidad, en la que entre otras cuestiones, se regulariza la situación de la entidad como consecuencia de las operaciones en las que la misma tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión, al ser la destinataria de los servicios prestados por un no establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Es objeto de impugnación la liquidación derivada del Acta de Disconformidad en la que le exigen los intereses de demora como consecuencia de la regularización anterior y respecto de los cuales la entidad manifiesta su disconformidad.

Procede que analicemos, por tanto, si concurren las circunstancias determinantes de la exigencia de intereses de demora en el caso planteado en los antecedentes de hecho, en el que la regularización efectuada por el órgano inspector al sujeto pasivo, y en la que tiene su origen la exigencia de los intereses de demora, se debe a la no admisión de la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión por carecer del documento que contiene la liquidación del impuesto (denominado autofactura) y por su falta de consignación en el libro registro de facturas recibidas.

En primer lugar señalar que el interés de demora aparece regulado en diversos artículos de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, de aplicación al procedimiento inspector en el que tiene lugar la regularización de las operaciones por inversión del sujeto pasivo. En lo que a nuestro supuesto se refiere, el artículo 58 en su apartado segundo dispone:"2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora". Por su parte, el artículo 26 de la misma Ley General Tributaria establece: "1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.(...) 3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente". Además el apartado 6 del mismo artículo 26 dispone: "El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente".

Debemos también remitirnos a lo dispuesto en el Real Decreto 939/1986 de 25 de abril que regula el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y concretamente el artículo 69 del mismo según redacción dada por el RD 1930/1998 de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, que dispone:

"1. De acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria, se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria.

2. La Inspección de los Tributos incluirá estos intereses de demora en las propuestas de liquidación consignadas en las actas y en las liquidaciones tributarias que practique.

3. A estos efectos, si el acta fuese de conformidad, el día en que se entiende practicada la liquidación se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 de este Reglamento."

Según dichos preceptos de la Ley General Tributaria, los intereses de demora se configuran como una prestación accesoria de carácter indemnizatorio que se exigen al obligado tributario como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, o del cobro de una devolución improcedente compensando a la Hacienda Pública por ese retraso en el pago. De acuerdo con lo anterior, el apartado 3º del mencionado artículo 26 el interés se calculará sobre el importe no ingresado y por todo el período de tiempo al que se extienda el retraso.

Este período de tiempo de retraso en el ingreso se computa desde que se dejó de ingresar la cantidad debida en un momento determinado o desde que se obtuvo la devolución indebida, incumpléndose con una obligación tributaria de carácter pecuniario, momento temporal al que se refiere el apartado 2º del mencionado artículo 26, hasta que ese retraso en el ingreso cesa.

La única excepción a esta norma de computar intereses por todo el período al que se extienda el retraso en el pago de una deuda tributaria vendría dada por el artículo 150.3 de la Ley General Tributaria, según el cual el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector, determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento, con lo que se sigue la regla general establecida en el apartado 4º del mencionado artículo 26, según el cual, dentro de ese retraso en el pago, no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en dicha ley para resolver, hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta.

Trasladando la teoría sobre los intereses de demora que acaba de exponerse al supuesto de la presente regularización practicada por la Inspección, es necesario sin embargo que entremos a analizar las circunstancias concurrentes en relación con la exigencia de intereses de demora respecto de la cuota resultante de la regularización inspectora relativa a las operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión, y en concreto, a la no admisión de la deducibilidad de las cuotas correspondientes a dichas operaciones, bien porque la entidad no estaba en posesión del documento contable de la operación que se unirá a la factura que contenga la liquidación del impuesto (denominado autofactura), bien porque no se habían consignado en el Libro registro de facturas recibidas, y ello por las particularidades que se analizan a continuación.

TERCERO: Si bien no es objeto de la presente resolución entrar a conocer sobre la procedencia de la regularización efectuada por el órgano de Inspección en relación con dichas cuotas deducibles por las operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión (al ser la destinataria de los servicios prestados por una entidad no establecida), ya que la entidad prestó su conformidad a la cuota de liquidación, resulta conveniente en primer lugar referirnos a la tributación de estas operaciones para poder determinar si procede o no la exigencia de intereses de demora como consecuencia de dicha regularización.

De conformidad con el artículo 84 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, en los supuestos que se indican a continuación

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto

()

En las operaciones de inversión del sujeto pasivo (artículo 84.Uno 2º de la Ley), éste debe autorrepercutirse el impuesto Dicho impuesto es simultáneamente IVA autorrepercutido e IVA soportado que puede deducirse por el destinatario de la operación cuando concurren los requisitos establecidos al efecto. De esta forma el sujeto pasivo por inversión declarará las cuotas del impuesto como IVA devengado e IVA deducible en la misma declaración. Ello implica que si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado no procede ingreso alguno efectivo como consecuencia de la operación efectuada.

En el caso presente, la Inspección de los Tributos, en la liquidación derivada del Acta de Conformidad, no considero deducibles las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas correspondientes a estas operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por ser la destinataria de servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto y prestados por un no establecido en dicho territorio. La Inspección no admitió la deducción de dichas cuotas porque el obligado tributario no aportó el documento de liquidación del impuesto relativo a las mismas y a que hace referencia el artículo 165.Uno de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (autofactura) y porque el obligado tributario no consignó en el libro registro de facturas recibidas las cuotas soportadas por autorrepercusión.

La fundamentación jurídica del acuerdo dictado por la Inspección en relación con la regularización de dichas cuotas se contiene en el artículo 99. tres y 97 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA.

Dispone dicho artículo 99:

"Tres. El derecho a la deducción sólo 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.

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.

()

Cuatro. 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 devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En los casos a los que se refiere el artículo 165 de esta Ley, las cuotas se entenderán soportadas en el momento en el que se expida la factura a la que se refiere este artículo, salvo que el momento del devengo sea posterior al de dicha emisión, en cuyo caso dichas cuotas se entenderán soportadas en el momento del devengo de las mismas.

En los casos a que se refiere el artículo 98, apartados dos y cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción

Por su parte, el artículo 97 de la Ley dispone:

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción 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:]

()

3.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley.

(...)

Dicho artículo 165 dispone:

"Uno. En los supuestos a que se refieren los artículos 84, apartado uno, números 2.º y 3.º, y 140 quince de esta Ley y en las adquisiciones intracomunitarias definidas en el artículo 13, número 1.º de la misma, a la factura expedida por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura se ajustará a los requisitos que se establezcan reglamentariamente. [

Esta remisión al artículo 165.Uno que hace el artículo 97 de la Ley se refiere a los casos en que se produce la inversión del sujeto pasivo y en las adquisiciones intracomunitarias (en este último caso sólo hasta 1 de enero de 2004) en los que se establece como requisito formal de deducción, que el sujeto pasivo se encuentre en posesión de la denominada "autofactura", o lo que es lo mismo, una factura que emite el propio sujeto pasivo, en la que debe constar la liquidación del impuesto. En definitiva, nos hallamos ante una factura que, como se encarga de subrayar el propio artículo 165, deberá ajustarse a los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Llegados a este punto, es necesario distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir (artículo 98 Ley 37/92) y el ejercicio de tal derecho (artículos 92, 93 y 99 entre otros). En primer lugar, sólo se puede ejercitar el derecho a deducir en la declaración-liquidación relativa al periodo en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el periodo de cuatro años a partir del nacimiento del derecho, es decir, a partir del devengo (artículo 99.3). En segundo lugar, sólo se puede ejercitar el derecho a la deducción si se está en posesión del documento justificativo del mismo conforme a lo determinado en el artículo 97 de la Ley. Por otro lado, cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo 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 indicado de cuatro años desde su devengo.

En resumen, en el caso presente, en la regularización practicada por la Inspección de los Tributos no se permite, en los periodos comprobados, la deducción de las cuotas soportadas derivadas de las operaciones que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo por no cumplir los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y concretamente por la inexistencia de documento justificativo, autofactura, y por la falta de contabilización en el libro registro de facturas recibidas.

CUARTO: Los requisitos formales previstos en el artículo 97 de la LIVA son, con carácter general, de especial trascendencia para permitir al sujeto pasivo que soporta el IVA la correspondiente deducción del impuesto soportado. No obstante, con el fin de garantizar el adecuado funcionamiento de la mecánica impositiva, dichos requisitos deben ser analizados bajo la singularidad propia de las operaciones de inversión del sujeto pasivo en las que como regla general, y salvo el supuesto de la existencia de prorata, el efecto impositivo debería ser nulo, es decir, IVA soportado e IVA repercutido se compensan en el mismo sujeto y periodo de liquidación, de manera que el sujeto pasivo no debe ingresar cantidad alguna en el Tesoro.

Numerosa es la Jurisprudencia Comunitaria relativa al derecho a la deducción del IVA soportado en los casos de inversión del sujeto pasivo toda ella dirigida con carácter general a tratar de alcanzar el objetivo de neutralidad en el ámbito del impuesto, en el caso de que las operaciones además se realicen dentro del marco de la actividad económica o profesional del sujeto pasivo.

Así, debe traerse a colación en primer lugar, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 1 de abril de 2004, Asunto C-90/02.

El planteamiento de la cuestión analizada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, guarda un gran paralelismo con la ahora analizada por esta Sala, en la medida en que nos encontramos ante un supuesto de autoliquidación por el sujeto pasivo del Impuesto, en el que no se cumplen los requisitos exigidos en cuento a la posesión del documento sustitutivo de la factura con las menciones previstas en la normativa aplicable.

Comienza en su contestación el Tribunal, examinando los requisitos formales exigidos por la Sexta Directiva, tanto en los supuestos generales de inversión, como en los supuestos de autorrepercusión, señalando:

"40. En cuanto a los requisitos del ejercicio del derecho a deducción, el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece la regla general de que, para poder ejercer el derecho a deducción contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe poseer una factura emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de la misma Directiva.

41. No obstante, en el caso de que, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, el deudor del IVA sea el destinatario del servicio, el artículo 18, apartado 1, letra d), de esta misma Directiva establece que está obligado a cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro.

42. Sobre este particular, procede declarar que de la resolución de remisión se deduce que, en el asunto principal, el Sr. Bockemühl puede, en principio, ejercer el derecho a deducción en su condición de deudor del IVA. Sin embargo, no posee una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva.

43. En estas circunstancias se plantea la cuestión de si, en un supuesto de autoliquidación como el del presente asunto, sólo se aplica lo dispuesto en el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, o si, como afirman el Gobierno alemán, el Finanzamt y la Comisión, también se aplica el artículo 18, apartado 1, letra a), de la misma Directiva".

En aquellos supuestos en los que el destinatario de las operaciones es el deudor del Impuesto, concluye el Tribunal:

"47. Por consiguiente, procede señalar que lo dispuesto en el artículo 18, apartado 1, letras a) y d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la única disposición aplicable a un procedimiento de autoliquidación como el del presente asunto es el citado artículo 18, apartado 1, letra d). Por tanto, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 18, apartado 1, letra d), de la misma Directiva".

Señalado lo anterior, las conclusiones a las que llega el Alto Tribunal en cuanto a las formalidades que pueden exigir los Estados miembros para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto en los supuestos de autoliquidación, son las siguientes:

"49. Por lo que se refiere al ejercicio de la opción ofrecida por el artículo 18, apartado 1, letra d) de la Sexta Directiva, si bien esta disposición permite a los Estados miembros establecer las formalidades del ejercicio del derecho a deducción en caso de autoliquidación, no es menos cierto que esta facultad debe ejercerse conforme a uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, consistente en garantizar la recaudación del IVA y su control por la administración tributaria [véase, respecto al artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, la sentencia Langhorst, antes citada, apartado 17]. Por otra parte, esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción [respecto al artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 18, apartado 1, letra a), de esta misma Directiva, véase la sentencia Jeunehomme, antes citada, apartado 17].

50. Así pues, por lo que se refiere al artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, la imposición y el alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente.

51. En este contexto, hay que reconocer que una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables. Sin embargo, en caso de autoliquidación, la condición de deudor del IVA del sujeto pasivo, destinatario de bienes o de servicios, y la cuantía del IVA, deberían haberse determinado precisamente tomando como base datos comprobables. Cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

52. Por tanto, cuando un sujeto pasivo, por su condición de destinatario de servicios, es designado deudor del IVA correspondiente a tales servicios, la administración tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a deducción que esté en posesión de una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. En efecto, tal exigencia daría lugar, por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del IVA por su condición de destinatario de los servicios, corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto.

53. A la luz de las consideraciones precedentes procede responder a la primera cuestión que, en el marco de un procedimiento de autoliquidación, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos

servicios, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, no está obligado a estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva para poder ejercer su derecho a deducción.

Este Tribunal Económico Administrativo Central considera que en el supuesto analizado (supuesto de inversión del sujeto pasivo) el destinatario es deudor del impuesto, con efecto impositivo nulo, es decir, IVA soportado e IVA repercutido se compensan, de manera que el sujeto pasivo no debe ingresar cantidad alguna en el Tesoro, no existe perjuicio para la Hacienda Pública y se considera la conducta de buena fe del obligado tributario.

Las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Europeo, y transcritas en el presente fundamento de derecho, han sido reiteradas recientemente en su Sentencia de 8 de mayo de 2008, (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), en los que nuevamente se ha determinado, en relación a otro supuesto de inversión del sujeto pasivo en las que el interesado había incumplido sus obligaciones formales y registrales, que ello no impedía la deducción del IVA soportado.

Así, la cuestión planteada al órgano jurisdiccional en este caso, además de la caducidad del derecho a la deducción, y por lo que aquí interesa, fue la determinación de "si los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la misma Directiva se oponen a una práctica de rectificación de las declaraciones y de recaudación del IVA que sanciona una irregularidad contable y declarativa, como la que es objeto de los litigios principales, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del citado régimen de autoliquidación (en lo sucesivo, «práctica de rectificación y de recaudación»)".

Las conclusiones a las que se llega por el Tribunal comunitario fueron las siguientes:

"62. En lo que atañe a las obligaciones que derivan del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, si bien es cierto que esta disposición permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir.

63. En efecto, siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal 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 (véase por analogía la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 31).

64. Por consiguiente, puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 51).

65. Igual criterio es válido respecto al artículo 22, apartados 7 y 8, de la Sexta Directiva, en virtud del cual los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurarse de que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones de declaración y pago, o podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude".

Resalta la Sentencia la necesidad de que las medidas que se adopten por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que le son atribuidas por la Sexta Directiva, deben perseguir en todo caso el objetivo propio del Impuesto, si bien "tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47, así como Gabalfrija y otros, antes citada, apartado 52)".

Es el principio de neutralidad el que exige reconocer a la reclamante por parte de este Tribunal el derecho a la deducción de las cuotas soportadas correspondientes a tales operaciones, al considerar que la denegación de dicho derecho, al amparo de la jurisprudencia comunitaria, basado en el incumplimiento de las obligaciones de carácter formal por parte del sujeto pasivo, en un supuesto de autorrepercusión, van más allá de lo necesario para lograr los objetivos propios de este Impuesto. Es decir, debemos considerar que el IVA soportado cumple los requisitos necesarios para su deducibilidad, sin que sea exigible por parte de la Inspección, la necesaria autorrepercusión mediante autofactura, de acuerdo con los pronunciamientos del TJCE.

Dicha deducción es procedente, y además en el mismo período en que han tenido lugar las operaciones controvertidas, en virtud de lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria.

QUINTO: En relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas en los supuestos de autorrepercusión del impuesto (como es el caso de los supuestos de inversión del sujeto pasivo) debe traerse a colación la doctrina dictada por el Tribunal Supremo en esta materia.

En sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (recurso 4608/2006) se manifiesta que en el supuesto de inversión del sujeto pasivo se obliga al empresario residente destinatario de la operación al ingreso en la Hacienda del IVA devengado por las operaciones realizadas en el territorio español por empresarios no residentes; el destinatario no pierde el derecho a deducir la cuota del IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorrepercutido), como si se tratara de cualquier operación realizada por el mismo, y con signo negativo el resultado de aplicar a esta cuota del IVA la deducción por el mismo importe como IVA soportado, por lo que la inversión del sujeto pasivo no origina cuota alguna a ingresar.

En la redacción original del artículo 98.2 de la Ley del IVA existía la regla especial de nacimiento del derecho a la deducción en función del ingreso efectivo de las cuotas correspondientes a las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias, los autoconsumos internos y los supuestos de inversión del sujeto pasivo en la persona del adquirente. A partir de la entrada en vigor de la Ley 42/1994 se modifica la redacción del artículo 98.2, distanciándose de la regulación anterior, por lo que la regla especial de nacimiento del derecho a deducir en función de la fecha de ingreso quedó limitada a las importaciones de bienes, si bien luego fue derogada también por la Ley 51/2007. Por tanto como consecuencia de la reforma de la Ley 42/1994 en el caso de inversión del sujeto pasivo, así como en el de adquisiciones intracomunitarias de bienes nace el derecho a deducir en el momento del devengo, sin que exista ya el retraso que imponía la redacción original del artículo 98.2 al hacer coincidir el nacimiento del derecho a deducir con el ingreso de las cuotas por el sujeto pasivo.

Respecto a la aplicación del artículo 99. Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 a los casos de inversión del sujeto pasivo y adquisiciones intracomunitarias, la sentencia de 25 de marzo de 2009 recoge:

"SEXTO: (...)

La tesis que defiende el Abogado del Estado no puede ser compartida en este caso de inversión del sujeto pasivo y cuando la conducta seguida por la parte recurrida obedeció a un error razonable en la interpretación de la normativa.

Es cierto que el art. 99. cuatro de la Ley reguladora del IVA establece que "se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley".

También lo es que el apartado tercero, segundo párrafo, del mismo precepto exige, cuando hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, para la deducción en las liquidaciones que procedan, que las cuotas soportadas estén debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente.

Ahora bien, todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad.

No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisoluble del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras muchas, en las sentencias de 14 de febrero de 1984, Rompelman, 268/83; 21 de septiembre de 1988, Comisión/República Francesa, 50/87, 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94 y 30 de marzo de 2006, AS-C-184/04, Undenkanpungin Kaup.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las sentencias de 1 de abril de 2004, 27 de septiembre de 2007 y 8 de mayo de 2008 en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 ha considerado improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate.

Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir. Siendo así las cosas, cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes -IVA devengado e IVA soportado deducible- que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación.

(...)

SÉPTIMO.- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley, la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la Ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 %, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

En efecto, como sostiene la parte recurrida, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 % que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta.

Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 6 de febrero de 1997, 25 de mayo y 5 de julio de 1999, así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/90."

Este mismo criterio se recoge de nuevo en la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2009 (Recurso nº 1398/2004) y de 10 de marzo de 2010 (Recurso nº 5939/2004) según la cual, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo no se origina cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda Pública, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque ese retraso es el mismo que el retraso en la deducción al neutralizarse ambos mutuamente.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010 (RG 6532/08) en relación con adquisiciones intracomunitarias de bienes, y en Resolución de 20 de julio de 2010 (RG 6159/2008 y acumulada) en relación con operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo.

SEXTO: No obstante, debemos realizar una precisión a lo anteriormente señalado y que ya se contenía en las resoluciones de este TEAC anteriormente referenciadas. Estas conclusiones son aplicables cuando el incumplimiento de las obligaciones formales por parte del sujeto pasivo destinatario de las operaciones no es el resultado de una actuación de mala fe o fraudulenta por parte de aquél, que haya sido constitutiva de infracción tributaria.

En la Sentencia del Tribunal Europeo de fecha 8 de mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07), al analizar la conducta del sujeto pasivo presta especial atención al hecho de que no se haya acreditado la participación del mismo en la operación con fines de defraudación, señalando a este respecto:

"70. Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por ECOTRADE de sus obligaciones sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71. En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la Sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la Sentencia Collée antes citada, apartado 39).

71. Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d) y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación".

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

Comienza por establecer un principio general derivado del de neutralidad del impuesto: la vulneración de las formalidades establecidas por los Estados miembros relativas al ejercicio del derecho a deducir no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Da un paso más el Tribunal al analizar el supuesto teniendo en cuenta la conducta seguida por el sujeto pasivo en cuanto pueda comportar o no un comportamiento tendente a evitar ingresos fiscales o incurra en fraude; y concluye que la vulneración del cumplimiento de las obligaciones formales y contables no supone que el sujeto pasivo incurra en fraude ni en un uso abusivo de las normas comunitarias, ni en un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. Aclara el Tribunal que ello es así en cuanto el sujeto pasivo no efectuó las operaciones para obtener una ventaja fiscal indebida. Esta puntualización nos lleva a tener que distinguir entre las actuaciones tendientes a obtener ventajas fiscales no permitidas y realizadas en fraude, o con abuso de las normas, en cuyo caso las medidas adoptadas por el Estado miembro para no permitir la deducción de las cuotas serán aplicables, de aquellas otras conductas sin ánimo de fraude o de abuso de las normas.

En el supuesto que analizamos de inversión del sujeto pasivo, no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir, no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

Por tanto, debe concluirse conforme la doctrina del Tribunal Supremo y la jurisprudencia comunitaria que en el caso presente debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es el de estar en posesión del documento denominado autofactura y del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se autorepercuten las cuotas soportadas. De este modo, en los supuestos analizados, supuestos en los que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión, se atenúan las cargas formales, atendiendo al principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y que no estamos ante una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas.

SÉPTIMO: Atendiendo a todo lo anteriormente expuesto, este Tribunal estima la pretensión anulatoria del acuerdo de liquidación impugnado que, recordemos, incluye exclusivamente los intereses de demora derivados de la cuota de liquidación resultante de la regularización practicada a la entidad en el Acta de Conformidad en la parte correspondiente a la no admisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por inversión y ello porque debió atenderse a todos los componentes, IVA devengado e IVA soportado deducible, que deberían haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación; conclusión que se alcanza considerando las siguientes circunstancias del caso planteado:

-La operaciones en las que la entidad tuvo la condición de sujeto pasivo por ser la destinataria de los servicios prestados por un no establecido, no originan cuota alguna a ingresar, no se produce un perjuicio para la Hacienda aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.

-Este Tribunal considera que en el caso planteado la conducta del sujeto pasivo no tiende al abuso de la norma o al fraude y el impedimento a deducir generaría una quiebra del principio de neutralidad, no produciéndose un perjuicio a la Hacienda Pública en

cuanto que si bien se devenga el impuesto, también surge para el sujeto pasivo el derecho a deducir, lo que compensa el ingreso anterior."

DECIMOCUARTO.- A la vista de la resolución anterior no resulta procedente la aplicación de intereses de demora en la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los casos en que se produce la inversión del sujeto pasivo como en el devengado por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones, por lo que resulta procedente la anulación de dichos intereses.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, como resolución del recurso interpuesto por la empresa X, S.A. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 13 de mayo de 2010 recaído en su expediente número ..., por los conceptos de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación, ACUERDA: : 1º) Estimar en parte el presente recurso; 2º) Anular en parte el fallo impugnado en el sentido de: a) Anular la liquidación de intereses de demora correspondiente a la liquidación del IVA; y b) Confirmar el resto de las liquidaciones practicadas.