



Miguel Ángel Garrido
Socio director de Garrido Abogados

Estimación indirecta e Impuesto sobre el Valor Añadido

El incremento del número de actuaciones inspectoras iniciadas mediante personación en las instalaciones y domicilios de los contribuyentes con el fin de detectar ventas ocultas mediante la intervención de los sistemas informáticos de los obligados tributarios está provocando como consecuencia directa un aumento de las regularizaciones practicadas por la Inspección mediante el método de estimación indirecta.

Cuando la Inspección detecta la existencia de ventas ocultas a través de esas personaciones no suele recopilar todos los datos o documentos necesarios para el cálculo de las bases a través del método de estimación directa, principalmente, porque dichos datos o documentos completos no existirán ya que la ocultación de las ventas por los obligados habrá llevado a no recopilarlos en su día o a destruirlos.

Pues bien, uno de los puntos de mayor fricción entre Administración y contribuyentes a la hora de cerrar este tipo de comprobaciones se localiza en el IVA: aunque este Impuesto tiene por finalidad gravar el consumo haciendo recaer sobre cada empresario que interviene en la cadena de producción la obligación de ingresar el impuesto que recae sobre el valor añadido en su fase de producción mediante la diferencia del IVA devengado y el IVA soportado, la configuración formalista del Impuesto y la definición de la base imponible provoca diferencias entre la concepción teórica del IVA y su cálculo real.

Así, en el caso de los supuestos en los que se aplica el método de estimación indirecta ha sido pacífico que el método se podía aplicar para calcular para determinar la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los contribuyentes. Sin embargo, la posibilidad de calcular a través del método de estimación indirecta las cuotas soportadas para la realización de las entregas regularizadas genera conflicto.

La posición de la Aeat es habitualmente formalista pues no admite la estimación de cuotas soportadas a través del método de estimación indirecta. Los contribuyentes por el contrario suelen defender que el incremento de las ventas debe



ría suponer correspondientemente un incremento de las compras o *input* para la realización de dichas ventas y por tanto la necesidad de considerar las cuotas de IVA soportadas por esas operaciones de forma análoga a la que se realiza en el Impuesto sobre Sociedades.

Tras la modificación del artículo 158.4 de la Ley General Tributaria en el año 2015, la norma básica tributaria admite que en caso de imposición sobre el consumo la Administración pueda determinar por el método de estimación indirecta tanto las bases y cuotas repercutidas, como las cuotas que se estiman soportadas y deducibles, o ambos importes. La Ley sigue señalando que las cuotas soportadas deducibles se deben calcular estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario.

Por último, la Ley traslada la carga de la prueba al contribuyente respecto a la repercusión al indicar que, si la Administración no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas -lo que sucederá habitualmente en este tipo de casos-, es el obligado tributario quien viene obligado a aportar la información que permita identificar los contribuyentes que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.



■

El TEAC parece dar un paso más y limita el derecho a la deducción si se carece “del adecuado soporte documental”

■

La reciente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de junio de 2020 establece el parecer de la Administración de forma poco favorable para los contribuyentes. En efecto, aunque el Tribunal admite que el método de estimación indirecta es admisible para determinar las cuotas del IVA soportado, exige como condición imprescindible que exista alguna prueba de que las cuotas han sido efectivamente soportadas por el interesado. Exige, en definitiva, que se pruebe que han sido repercutidas por los proveedores y soportadas por el interesado.

Para defender esta posición el Tribunal se acoge a la doctrina del TJUE recogida en su sentencia de 28 de julio de 2016 -asunto C-332/15, Astoñe- por la que se permite a las administraciones tributarias denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando quede acreditado que este incumplió fraudulentamente la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían.

El TEAC concluye que en situaciones en las que, efectivamente, se hayan adquirido bienes o servicios por los que se haya soportado el IVA la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles ha de comprender tanto el devengado como el soportado deducible. Por el contrario, en caso de que no se puedan acreditar las adquisiciones por las que se pretende soportado el tributo, al igual que en aquellas otras situaciones en las que, existiendo dichas compras, no exista un IVA soportado por las mismas, el TEAC no admite la deducción de dichas cuotas. El TEAC, no permite la estimación de aquellas cuotas soportadas adicionales a las declaradas en las que pudo incurrir el obligado y respecto de cuya realidad no exista prueba alguna.

Pero, además, el TEAC parece dar un paso más y limita el derecho a la deducción si se carece “del adecuado soporte documental” (¿facturas?) lo que supondría negar completamente la posibilidad de aplicar el método de estimación indirecta para el IVA soportado pues si el contribuyente aporta las facturas, ¿qué debe estimar la Administración? Esta última reflexión del TEAC parece una extralimitación respecto a la literalidad de la LGT y la propia mecánica del Impuesto, lo que obliga a estar pendiente de las próximas resoluciones del TEAC al objeto de comprobar si se mantiene como exigencia a la hora de revisar la aplicación del método de estimación indirecta en el IVA.