

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057293

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 5371/2012

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales de la deducción. *Documentos justificativos del derecho a la deducción.* La cuestión a resolver en el presente caso consiste en determinar si resultan deducibles, en el ejercicio controvertido -2008-, las cuotas soportadas documentadas en la factura controvertida, teniendo en cuenta que en la misma consta como fecha de expedición la de 31 de diciembre de 2006, anterior al devengo, y que incumple requisitos formales -omite el domicilio del adquirente, destinatario de la operación, así como no especifica el contenido de la misma, sino de forma confusa-. Sobre esta cuestión, el Tribunal Central ya se ha pronunciado de forma reiterada, distinguiendo principalmente entre dos tipos de exigencias que deben requerírsele a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del IVA soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del Impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir, siendo la realidad de la prestación de las operaciones, una cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y siendo la entidad que deduce las cuotas del IVA quien ha de acreditar la realidad de la operación. Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica. Así, si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio. Dicho esto, en este caso, la factura que el interesado aporta es anterior a la entrega del bien, no identifica correctamente la operación, pese a la importancia de la cuantía, que se refiere a un contrato privado donde no figura el recurrente, y no concuerda posteriormente con la escritura de compraventa en documento público en cuanto a los pagos anticipados. Por lo tanto, no cumple los requisitos formales del RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), y no procede admitir en el ejercicio de 2008 la deducción de las cuotas soportadas y reflejadas en la mencionada factura, sin perjuicio de que ello no supone una pérdida de dicho derecho sino una posposición del ejercicio del mismo a las declaraciones-liquidaciones posteriores a la subsanación de los defectos advertidos, y siempre que se acredite la entrega efectiva del bien. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 99.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168, 178, 220 y 226.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 6.

RD 2402/1985 (Deber de expedir y entregar factura), art. 8.

Código Civil.

Ley 1/2000 (LEC).

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada en recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. ..., en representación de PRO... S.L., con CIF ..., y domicilio a efecto de notificaciones en ... (Málaga), contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación provisional, acordada por la Administración de Torremolinos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor añadido, ejercicio 2008, y la resolución, dictada el 28 de junio de 2012 por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía, (Sala de Málaga) (Reclamación

29/2827/2010 MA002) por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2008 y una cuantía de 240.404,84€.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La presente reclamación económico-administrativa se interpone el 23-3-10 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación cuyo importe asciende a devolver 95.316,15 €, frente a los 335.720,99 € solicitados, acordada por la Administración de Torremolinos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008; acuerdo que se fundamentaba en los siguientes argumentos:

"Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes y servicios corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992.

- El resultado de la liquidación anual difiere del resultado de las declaraciones-liquidaciones periódicas.

- Conforme al Art. 97 de la Ley 37/1992 sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, debiendo cumplir éste todos los requisitos legales y reglamentarios. Dichos requisitos se desglosan en el Art. 6 del Real Decreto 1496/2003 donde se indica cual es el contenido que deben tener las facturas, esto es: a) Número y serie, b) fecha de expedición c) Nombre y apellidos, razón social del obligado a expedir facturas y del destinatario de las operaciones, d) Número de identificación fiscal del obligado a expedir la facturas, e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones, f) Descripción de las operaciones, g) tipo impositivo, h) cuota tributaria, i) fecha de realización de las operaciones.

*- La entidad **PRO... SI** Deduce en el ejercicio 2008 la cuota de IVA soportado por la compra de un terreno realizada el 23 de marzo de 2007. El documento aportado para justificar su derecho a la deducción no cumple los requisitos legalmente establecidos, ya que consta como fecha de emisión el 31-12-2006, momento en que aun no se había producido el devengo del impuesto, y no constan todos los datos identificativos del adquirente."*

En síntesis no se admite la deducción de cuotas soportadas por la compra de un terreno realizada el 23-3-07, pues la factura aportada tiene fecha anterior (31/12/06) sin que se hubiera producido el devengo del impuesto, y además no constan todos los datos identificativos del adquirente.

Segundo.

La reclamante no estando de acuerdo con la resolución interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, y solicita la anulación del citado acuerdo y para ello alegó en resumen lo siguiente:

En relación con los requisitos de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas:

1. En cuanto a la fecha de emisión el 31 de diciembre de 2006, el contribuyente alegó que la fecha de la factura se debía a la existencia de un contrato privado por el que se obligaba al comprador a efectuar un pago anticipado de 200.000 € más IVA en el momento de la firma del contrato privado en fecha de 27 de diciembre de 2006, otro pago de 400.000 € más IVA el 10 de enero de 2007 y el resto 2.405.060,52 € más IVA el 3 de marzo de 2007, simultáneamente al otorgamiento de la escritura pública. Todo ello según el contrato privado aportado por el recurrente y que figura en el expediente. Del mismo modo en ese contrato privado, se refleja que se producirá la entrega de la posesión el día del otorgamiento de la escritura pública.

2. Respecto a la falta de datos identificativos del adquirente, el recurrente alega que tan solo no figura el domicilio fiscal del adquirente y que no es motivo suficiente para denegar la deducibilidad de las cuotas.

3. En cuanto a la motivación de la liquidación el recurrente alega que no esta suficientemente motivada.

El TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, desestimó la reclamación interpuesta por la entidad interesada con fecha 28 de junio de 2012.

Tercero.

No estando de acuerdo con la Resolución desestimatoria del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, presenta recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando lo siguiente:

1. En cuanto a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas vuelve a replicar los argumentos antes mencionados en su reclamación ante el TEAR.

2. En cuanto al rigor formalista de la factura y su eficacia frente a la deducibilidad de las cuotas, el recurrente alega el cambio de criterio experimentado en diversas sentencias.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente por razón de la materia y cuantía del recurso de alzada, concurriendo los requisitos procedimentales de capacidad del actor, legitimación y acto impugnado, a tenor de cuanto se dispone en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.

La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en determinar si resultan deducibles, en el ejercicio controvertido (2008), las cuotas soportadas documentadas en la factura controvertida, teniendo en cuenta que en la misma consta como fecha de expedición la de 31/12/06, anterior al devengo, y que incumple requisitos formales (omite el domicilio del adquirente, destinatario de la operación, así como no especifica el contenido de la misma, sino de forma confusa)

Segundo.

Por lo tanto, es preciso determinar si procede la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, consignadas en las facturas detalladas en los antecedentes de hecho y regularizadas por la Inspección. Lo primero que debemos poner de manifiesto en la presente resolución es que el artículo 99 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos PODRÁN deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Es decir, la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los sujetos pasivos del impuesto, en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica constituye un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, debemos recordar que tanto la Ley General Tributaria 230/1963 en su artículo 114, como la nueva Ley General Tributaria 58/2003 en el artículo 105, atribuyen la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento inspector, o en el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Es decir, de lo anterior se desprende que será la entidad **PRO... S.L.** la que en aras a la práctica de las deducciones realizadas deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en la Ley. Por tanto, en relación con el presente caso, si la entidad reclamante pretende deducir el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las facturas correspondientes a los proveedores especificados en los antecedentes de hecho y objeto de la regularización, es a ella a la que le corresponde acreditar los hechos y circunstancias que amparan la existencia del derecho a la deducción, lo que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1988, comporta la necesidad no sólo de "hacer valer" sino también de "probar" la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien puede acudir a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 106 de la Ley 58/2003 que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

Una vez sentado lo anterior, debemos profundizar en los requisitos que deben exigírsele a un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. La regulación la encontramos principalmente en los artículos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto en el artículo 92 relativo a las cuotas tributarias que son deducibles, artículo 93 sobre los requisitos subjetivos de la deducción, artículo 94 sobre las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 sobre las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, artículo 97 relativo a los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99 sobre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

Sobre esta cuestión este Tribunal Económico Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada (RG 4130/02 de 3 de diciembre y RG 3912/07 de 23 de junio de 2009, entre otras) distinguiendo principalmente entre dos tipos de exigencias que deben requerírsele a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. En dichas resoluciones ya se disponía que la cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones, es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y que es la entidad que deduce las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido quien ha de acreditar la realidad de la operación.

Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

En el caso presente la dependencia Regional de Inspección denegó el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad y consignada en las facturas detalladas, por que dichas facturas no cumplían con los requisitos exigidos por la ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el valor Añadido, y en concreto por la falta de correcta identificación de la operación que se lleva a cabo y el domicilio del receptor de la factura.

Este Tribunal debe señalar que la gestión de los tributos encomendada a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, exige que ésta disponga de la suficiente información de las transacciones realizadas en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, en la medida en que pueda tener trascendencia en el ámbito fiscal. En concreto, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la corrección de la factura esta dotada de una especial importancia puesto que la existencia de ésta va a permitir el adecuado funcionamiento de la mecánica impositiva, al ligarse en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas a la posesión del documento justificativo de tales cuotas.

En relación con la obligación de que el sujeto pasivo del IVA obtenga un documento justificativo suficiente para ejercer su derecho a la deducción del impuesto soportado, el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, dispone que para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes: a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6"; indicándose en el referido artículo 168.2: "En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo".

Finalmente, en el artículo 220.1 se dispone: Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes: 1) para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos", estableciéndose en el artículo 226 las menciones que debe contener este documento.

En aplicación de los citados artículos relativos a las formalidades para el ejercicio del derecho a la deducción y a las facturas, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en Sentencia de 14 de julio de 1988 (asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87), declaró (con cita de los preceptos relativos a la Directiva 77/388/CEE, de análogo contenido que los recogidos en la Directiva 2006/112/CE:

"La letra a) del apartado 1 del Art. 18 y las letras a)y b) del apartado 3 del Art. 22 de la Sexta Directiva del Consejo 77/388), de 17 de mayo de 1977, permiten a los Estados miembros condicionar el ejercicio del derecho a deducción a que se tenga una factura que contenga obligatoriamente determinadas menciones necesarias para garantizar la percepción del IVA y un control por la Administración fiscal. Tales menciones no deberán, por su número o tecnicismo, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción"

Y ese mismo Tribunal, en los fundamentos que recoge la Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (asunto C85/95) señaló:

“De la letra a) del apartado 1 del Art. 18, en relación con el apartado 3 del Art. 22, resulta que el ejercicio del derecho a deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original o factura o del documento que, según los criterios fijados por el estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura”

Igualmente, en la Sentencia de 17 de septiembre de 1997 (asunto C-141/96) se indica:

“Tras establecer así los requisitos mínimos relativos a las menciones que obligatoriamente deben figurar en la factura o en el documento que produce sus efectos, la letra c) del apartado 3 del Art. 22 deja a los estados miembros la libertad de fijar los criterios según los cuales tal documento pueda considerarse que produce los efectos de una factura.”

En desarrollo de los artículos citados, y de los límites que en ellos se establece, la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el valor Añadido regula las condiciones en que los empresarios y profesionales podrán hacer uso del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les presten.

En concreto, el art. 97, en la redacción vigente en el momento en que ocurrieron los hechos, fijaba los requisitos formales de la deducción de la siguiente manera:

“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.

1º la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre o por su cuenta, por su cliente o por un tercero siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente (...).”

De este precepto se deduce que la factura es el documento justificativo para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado que aparezcan en la misma, si bien no es este el único requisito acreditativo del derecho a la deducción, pues para ello deberán concurrir los requisitos especificados en el Título VIII de la Ley del IVA, uno de los cuales es el formal, así como estar en posesión del documento justificativo, y también es cierto que esa factura ha de cumplir una serie de requisitos formales.

En cuanto a los requisitos que deben reunir las facturas, el artículo 6 del precitado Real Decreto dispone:

“Artículo 6. ° Contenido de la factura.

1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1. ° Aquellas a las que se refiere el artículo 2.3.

2. ° Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

3. ° Las rectificativas.

4. ° Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignarán como datos del expedidor los del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberán constar los del proveedor de los bienes o servicios.

d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como número de identificación fiscal del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo, deberá constar el número de identificación del proveedor de los bienes o servicios.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como domicilio del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberá constar el domicilio del proveedor de los bienes o servicios.

Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura."

Es doctrina reiterada de esta Tribunal Central que en el ámbito del IVA es preciso distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir, que con carácter general tiene lugar con el devengo de las cuotas correspondientes, y el ejercicio del citado derecho que, conforme a lo dispuesto por el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA queda condicionado al hecho de que las cuotas hayan sido soportadas por haber recibido el titular la correspondiente factura o el documento justificativo del derecho a deducir.

El artículo 97 de la citada norma establece que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que se encuentren en posesión del documento justificativo de su derecho.

Hay que prestar especial atención al hecho de que las facturas presentadas contengan toda una serie de requisitos formales para admitir la deducibilidad del IVA soportado. Este Tribunal ha declarado de forma reiterada la importancia que tiene el cumplimiento de los requisitos formales del IVA. También el Tribunal supremo en sentencia de 8 de noviembre de 2004 (recurso 6295/1999), ha recordado la trascendencia del cumplimiento de las obligaciones formales del IVA.

Desde luego el artículo 8 del derogado Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre que regulaba el deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales (sustituido por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) no se inscribía sólo en el ámbito estricto de la prueba, en lo concerniente al IVA, sino que en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario

de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una 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 de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento.

Por otra parte el TEAC en su resolución RG 5187-08 dictada el 19/10/2010 recogía el siguiente fundamento.

«En desarrollo de los artículos citados, y de los límites que en ellos se establece, la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido regula las condiciones en que los empresarios o profesionales podrán hacer uso del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les presten. En concreto, el artículo 97, en la redacción vigente en el momento en que ocurrieron los hechos, fijaba los requisitos formales de la deducción de la siguiente manera:

"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:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente (...).

De este precepto se deduce que la factura es documento justificativo para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado que aparezcan en la misma, si bien no es éste el único requisito acreditativo del derecho a la deducción, pues para ello deberán concurrir los requisitos especificados en el Título VIII de la Ley del IVA, uno de los cuales es el formal que ahora examinamos, como es estar en posesión del documento justificativo; y también es cierto que esa factura debe cumplir unos requisitos formales. Así, habrá que acudir al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en los ejercicios comprobados, que regula el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales para los ejercicios objeto de comprobación. El artículo 6 recoge en su apartado primero los datos y requisitos mínimos de las facturas: (...)

Es doctrina reiterada de este Tribunal Central que en el ámbito del IVA es preciso distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir, que con carácter general tiene lugar con el devengo de las cuotas correspondientes, y el ejercicio del citado derecho que, conforme a lo dispuesto por el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA queda condicionado al hecho de que las cuotas hayan sido soportadas por haber recibido el titular la correspondiente factura o el documento justificativo del derecho a deducir.

El artículo 97 de la citada norma establece que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que se encuentren en posesión del documento justificativo de su derecho.

Como se ha expuesto, hay que prestar especial atención al hecho de que las facturas presentadas contengan toda una serie de requisitos formales para admitir la deducibilidad del IVA soportado. Este Tribunal ha declarado de forma reiterada la importancia que tiene el cumplimiento de los requisitos formales en el IVA.

También el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de noviembre de 2004 (recurso 6295/1999), ha recordado la trascendencia del cumplimiento de las obligaciones formales en el IVA:

"Desde luego el artículo 8.º del derogado Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre que regulaba el deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales (sustituido por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) no se inscribía sólo en el ámbito estricto de la prueba, en lo concerniente al IVA, sino que en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la Ley del IVA, lejos de configurarse como una 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 de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento".

De conformidad con lo expuesto este Tribunal debe declarar ajustados a derecho los acuerdos dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que deniega las solicitudes de devolución realizadas por la entidad reclamante, y todo ello por el incumplimiento de los requisitos formales relativos a la falta de consignación completa de la razón social y del número de identificación fiscal del destinatario de la operación (es decir de la entidad solicitante de la devolución)».

También resulta conveniente recordar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 6.11.98 (Aranzadi 9898/98) en uno de los párrafos de su fundamento de derecho señala:

"No hay duda alguna, pues, 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 este momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de cinco años, plazo que la sala debe calar ha sido interrumpido por las actuaciones procedimentales seguidas en vía administrativa y las procesales en este orden Jurisdiccional Contencioso-administrativo"

Tercero.

En el presente caso se pone de manifiesto la exigencia de la formalidad en la factura debido a las incongruencias que aparecen en el expediente.

Nos encontramos con una empresa **Ma... SL** que en 2006 compra en documento privado (en fecha 20 de abril de 2006) elevado a escritura pública el 28 de diciembre de 2006, dos bienes inmuebles; una finca urbana de 357,68 metros con una hipoteca de 48.080,97 € y otra finca de 437,50 metros con una hipoteca de 10.000.000 de pesetas, ambas hipotecas canceladas en el momento de la compraventa. Que realiza la venta de las mismas fincas meses después en documento privado (27 de diciembre de 2006) por 3.005.060,52 € más IVA sin cargas ni gravámenes y que el valor de las fincas adquiridas de acuerdo con el valor catastral es de 92.113,45 € de acuerdo con el recibo de IBI del Ayuntamiento de Lo cual supone una enorme revalorización en tan solo unos meses.

Que la venta en el documento privado la realiza **Ma... SA a AC... SL**, y que para nada en dicho documento privado aparece **PRO... SL**, la entidad recurrente.

Que nos encontramos con una factura con fecha 31 de diciembre de 2006 a nombre del recurrente por importe de 1.742.935,10 € que emite el vendedor y describe la operación como "Venta de Solar en ... 50%". Esa es tan solo la descripción de la operación. Esto es, en una operación de elevada cuantía no se identifica la finca, ni se hace remisión a superficie, ubicación o contrato público o privado, o registro de la propiedad, ni la dirección del comprador, siendo una factura incompleta. Factura emitida antes de la escritura pública en base a un contrato privado donde no aparece **PRO... SL**, a la que se emite la factura que pretende deducirse.

Que nos encontramos con la existencia de pagos anticipados en el contrato privado de compraventa; uno por un importe de 200.000 € más IVA a pagar el día en que se firma el contrato privado 27 de diciembre de 2006, aunque después no se recoge nada de ello en la escritura pública; y otro pago anticipado recogido en el contrato privado de 400.000 € más IVA a pagar el 12 de enero de 2007, que tampoco se refleja en la factura ni en la escritura pública de compraventa; respecto de los que no se emite factura o documento justificativo alguno, aun siendo obligatorio.

Que nos encontramos con un acta de conformidad de fecha 25 de octubre de 2007 por la que se minora las cuotas de IVA soportadas por una cuantía de 240.404,84 € de la compra de una parcela de terreno porque no se ha producido el devengo del impuesto.

Que no aparece en el libro registro del recurrente de acuerdo con la documentación del expediente factura rectificativa posterior.

Por lo tanto podemos considerar que la factura que el interesado aporta es anterior a la entrega del bien, que no identifica correctamente la operación, pese a la importancia de la cuantía, que se refiere a un contrato privado donde no figura el recurrente, y que no concuerda posteriormente con la escritura de compraventa en documento público en cuanto a los pagos anticipados.

Por lo tanto consideramos que no cumple los requisitos formales del Real Decreto 1496/2003, y que no procede admitir en el ejercicio de 2008 la deducción de las cuotas soportadas y reflejadas en la mencionada factura, sin perjuicio de que ello no supone una pérdida de dicho derecho sino una posposición del ejercicio del mismo a las declaraciones-liquidaciones posteriores a la subsanación de los defectos advertidos, y siempre que se acredite la entrega efectiva del bien.

Por lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONOMICO –ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

Desestimarlo, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.