

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059684

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 3253/2011

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. *Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.* Los órganos de aplicación de los tributos están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, debiendo aplicarlos cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyen en la contestación a las consultas. En dichas circunstancias, si el órgano aplica un criterio distinto, el acto administrativo que dicte vulnera lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT) y debe declararse no conforme a Derecho por el órgano revisor. Ahora bien, las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas que se le plantean no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 (LGT), y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 70, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 99 y 119.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 105 y 106.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 129.

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

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

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 17, 18 y 22.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el incidente de ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **R...**, con número de identificación .. **DE...**, actuando en su nombre y representación ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la liquidación provisional dictada el 16 de enero de 2015 por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos (Agencia Estatal de Administración Tributaria), en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 2013, de la reclamación económico-administrativa nº 3253/2011 formulada contra el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto dictado por la citada Oficina Nacional con número de expediente ..., y referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 01-2007 / 12-2007, por importe de 45.407,28 euros de solicitud de devolución.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La entidad **R...** presenta en fecha 27 de junio de 2008 modelo 361 de solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al periodo 01-2007 / 12-2007, por importe de 45.407,28 euros.

Mediante requerimiento de fecha 3 de septiembre de 2010, se solicita a la interesada la aportación de determinada documentación, indicando en el requerimiento que con su notificación se inicia un procedimiento de comprobación limitada.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Establecidos dicta acuerdo de denegación de solicitud de devolución de fecha 15 de diciembre de 2010, motivado, en síntesis, por no contener las facturas aportadas los requisitos formales establecidos en el artículo 97 de la 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Contra el acuerdo de denegación, la entidad interpuso en fecha 24 de marzo de 2011 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con número 3253/2011.

El Tribunal Económico-Administrativo Central dicta resolución en fecha 20 de junio de 2013, estimando la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad. En el fundamento de derecho segundo se indica:

“En el presente caso, una vez iniciado el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, la oficina gestora debe ajustarse al mismo. Es cierto que el art. 119.Nueve de la LIVA habilita a la Oficina Gestora a efectuar el requerimiento a la entidad en el propio procedimiento especial previsto para los no establecidos. Ahora bien, una vez que ha optado por iniciar un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, debe regirse por las normas previstas al efecto y en este caso, la Oficina Gestora, con carácter previo a dictar el acuerdo de denegación, debe notificar la propuesta y otorgar el correspondiente trámite de audiencia”.

La conclusión alcanzada en el fundamento de derecho tercero es la siguiente:

“En el presente caso, sin la concesión de un plazo para la formulación de alegaciones o aportación de aquellas pruebas que se consideraran pertinentes a su Derecho, se dictó el acuerdo de denegación de la devolución solicitada, sin que el sujeto pasivo haya podido formular alegación alguna o aportar prueba en defensa de su derecho, situación ésta que cabe asimilar a las consideradas por el Tribunal Supremo en su jurisprudencia como generadoras de indefensión. Así las cosas, se impone anular el acuerdo de denegación dictado por la Oficina Nacional, debiéndose retrotraer las actuaciones al tiempo de notificar al interesado la propuesta de resolución en la que, igualmente, se confiera a aquél el correspondiente trámite de audiencia.

Tal retroacción de actuaciones viene impuesta en estos casos por la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, al establecer en el apartado tercero de su artículo 239, bajo el epígrafe ‘Resolución [de los Tribunales Económico-Administrativos]’, que “Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Segundo.

En fecha 16 de enero de 2015, la Oficina Nacional de Gestión tributaria dicta liquidación provisional en ejecución de la resolución dictada el 20 de junio de 2013 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de la que resulta una cantidad a devolver de 1.934,54 euros. La motivación contenida en el acuerdo es, en síntesis, la siguiente:

1. Las cuotas soportadas por la entidad cuya devolución solicita corresponden a servicios facturados por FIRA Internacional de Barcelona SA por la participación de la entidad en la feria Mobile World Congress. Se trata de servicios de seguridad, montaje y desmontaje de stands, arrendamiento de bienes muebles, renting, decoración y servicios de electrificación y telefonía anexos.

Estos servicios se localizan en la sede del destinatario no establecido, de conformidad con el artículo 70.Uno.5.º de la Ley del Impuesto vigente en 2007, según consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0053-12, de 17 de enero de 2012, que incorpora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, Inter-Mark Group. El Tribunal descarta la posibilidad de considerar este tipo de servicios como relacionados con bienes inmuebles y los califica como arrendamiento de bienes muebles corporales. Por tanto, cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional, resulta aplicable la regla especial de localización del artículo 70.Uno.5.ºB j) de la Ley 37/1992, localizándose en el lugar en que el destinatario tenga la sede de su actividad económica.

Se deniega, de acuerdo con lo anterior, la devolución de las cuotas soportadas por los conceptos señalados.

2. Por otra parte, respecto al resto de facturas, se deniega la devolución de las cuotas soportadas documentadas en las mismas que se relacionan en la liquidación, al carecer dichas facturas de los requisitos exigidos por el artículo 97.Uno.1.º de la Ley del Impuesto para su exigibilidad y, en particular, el requisito exigido en el artículo 6.1.d)3.º del Real Decreto 1496/2003, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que exige la consignación del número de identificación fiscal del destinatario cuando se trate de operaciones que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a expedir factura deba considerarse establecido en dicho territorio.

En cuanto a las dos facturas rectificativas aportadas, emitidas por **G... LTD** con números SIN ...74 y SIN ...13, no se admiten por no constar correctamente la fecha de rectificación de las mismas.

Tercero.

En relación con la liquidación provisional descrita en el antecedente de hecho anterior, en fecha 5 de marzo de 2015 la entidad interpone el presente incidente de ejecución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el escrito de interposición la entidad formula las siguientes alegaciones:

1. En relación con los servicios facturados por FIRA Internacional de Barcelona SA por la participación de la entidad en la feria .W..., no es aplicable la consulta de la Dirección General de Tributos V0053-12 porque supone la modificación de su criterio anterior, según el cual tales servicios se consideraban directamente relacionados con bienes inmuebles y se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto cuando los inmuebles radicaban en dicho territorio, de acuerdo con el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto. Este criterio era el aplicable en el periodo en que se soportaron las cuotas, 2007, por lo que no puede denegarse la devolución en base al nuevo criterio señalado.

Hay que tener en cuenta que las facturas controvertidas ya no podían rectificarse en 2012 con ocasión del cambio de criterio de la Dirección General de Tributos de acuerdo con el artículo 89 de la Ley 37/1992, por haber transcurrido más de cuatro años a partir del momento del devengo del impuesto. Por tanto, la denegación de la devolución supone un enriquecimiento injusto para la Administración al haberse ingresado unas cuotas que fueron indebidamente repercutidas y que ya no se pueden rectificar.

2. Respecto a la denegación de la devolución de cuotas soportadas por incumplimiento de requisitos formales en las facturas, supone una vulneración del principio de neutralidad que rige el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que exige que se conceda la deducción de las cuotas soportadas si se cumplen los requisitos materiales para la deducción.

En cuanto a las facturas emitidas por **G... LTD** con números SIN ...74 y SIN ...13, no son facturas rectificativas sino sustitutivas de las aportadas inicialmente, que no eran definitivas y se aportaron incorrectamente por la entidad, por lo que las fechas de las mismas (12 de enero y 21 de diciembre de 2007) deben considerarse correctas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del incidente de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si es ajustada a Derecho la liquidación provisional dictada en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 2013. En particular, será preciso pronunciarse sobre las siguientes cuestiones:

1. Procedencia de aplicar por parte de la Administración tributaria en su resolución un nuevo criterio de la Dirección General de Tributos emitido en consulta vinculante V0053-12 de 17 de enero de 2012 a operaciones realizadas con anterioridad a tal fecha.
2. Análisis del cumplimiento de los requisitos formales de las facturas que documentan las operaciones por las que se repercuten cuotas de IVA cuya devolución solicita la reclamante.

Segundo.

En relación con la primera cuestión planteada, tal como se ha indicado en los antecedentes de hecho, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta liquidación provisional en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 2013, en la que, en primer lugar, deniega la devolución de cuotas soportadas por importe de 1.455,66 euros correspondientes a servicios facturados por FIRA Internacional de Barcelona SA por la participación de la entidad en la feria Mobile World Congress; se trata de servicios de seguridad, montaje y desmontaje de stands, arrendamiento de bienes muebles, renting, decoración y servicios de electrificación y telefonía anexos.

El motivo es la consideración de estos servicios como localizados en la sede del destinatario no establecido, de conformidad con el artículo 70.Uno.5.º de la Ley del Impuesto vigente en 2007, según consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0053-12, de 17 de enero de 2012, que incorpora la jurisprudencia

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, Inter-Mark Group, en la que el Tribunal descarta la posibilidad de considerar este tipo de servicios como relacionados con bienes inmuebles y los califica como arrendamiento de bienes muebles corporales. Por tanto, cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional, resulta aplicable la regla especial de localización del artículo 70.Uno.5.ºB j) de la Ley 37/1992, localizándose en el lugar en que el destinatario tenga la sede de su actividad económica.

Debe señalarse, en primer lugar, que la reclamante no cuestiona el criterio adoptado por la Administración tributaria para denegar la devolución de cuotas soportadas contenido en la consulta V0053-12 de la Dirección General de Tributos, sino que alega la improcedencia de aplicar dicho criterio porque supone la modificación de un criterio anterior, según el cual tales servicios se consideraban directamente relacionados con bienes inmuebles y se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto cuando los inmuebles radicaban en dicho territorio, de acuerdo con el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto. Este criterio era el aplicable en el periodo en que se soportaron las cuotas, 2007, por lo que no puede denegarse la devolución en base al nuevo criterio señalado.

Frente a la alegación de la interesada, sólo cabe desestimar la misma, teniendo en cuenta que los criterios contenidos en las contestaciones a las consultas por parte de la Dirección General de Tributos tienen efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, que deben aplicar dichos criterios a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por otra parte, la Administración debe aplicar el criterio vigente en el momento en que deba emitir el correspondiente acto administrativo; en el presente caso, la Oficina Nacional ha aplicado de forma correcta el criterio vigente al dictar liquidación provisional, con independencia del momento en que se soportaron las cuotas.

En segundo lugar, en relación con la alegación de la interesada en cuanto al enriquecimiento injusto para la Administración al haberse ingresado unas cuotas que fueron indebidamente repercutidas y que ya no se pueden rectificar por haber transcurrido más de cuatro años a partir del momento del devengo del impuesto, cabe señalar que en la propia liquidación provisional impugnada se hace una breve referencia a la posibilidad para la reclamante de solicitar la devolución de ingresos indebidos de las cuotas indebidamente soportadas.

En este sentido, es preciso hacer referencia a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central relativa al principio de la "actio nata" en materia de cómputo del plazo de prescripción, contenida, entre otras, en resoluciones como la de 19 de febrero de 2015 (RG 2694/12), 22 de junio de 2010 (RG 6018-08) o 25 de mayo de 2010 (RG 6090/08). En particular, respecto a la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, se considera que cuando la calificación de un ingreso como indebido tiene su origen en un acto administrativo, la fecha de ingreso como dies a quo para iniciar el cómputo del plazo de prescripción para solicitar su devolución debe ser la de la firmeza de dicho acto, pues se produce en este caso una laguna que debe integrarse acudiendo a las normas civiles en su carácter de Derecho supletorio, y, en particular, a las conclusiones que se desprenden de la doctrina de la "actio nata", y que predica que el plazo de prescripción deberá comenzar a computarse desde el día en que la acción pudo ejercitarse.

En el presente caso, por tanto, la interesada podrá ejercitar su derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondientes a las cuotas soportadas indebidamente a partir de la fecha de la firmeza de la resolución administrativa por la que se reconoce la indebida repercusión de dichas cuotas.

No se produce, por tanto, el alegado enriquecimiento injusto para la Administración.

Por último, conviene señalar que la regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en caso de solicitudes formuladas por la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, reconoce legitimidad a éstas para instar el procedimiento, aunque el ingreso en el Tesoro Público se haya efectuado por el repercutidor, y la solicitud de rectificación se refiera a la autoliquidación por éste presentada, de conformidad con el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Hay que tener en cuenta asimismo que el artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en materia de procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas, dispone en su apartado 2, segundo párrafo, que a efectos del cumplimiento del requisito establecido en el artículo 14.2.c) 4º del Real Decreto 520/2005, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

Tercero.

En cuanto a la segunda cuestión planteada por la entidad, se centra en el análisis del cumplimiento de los requisitos formales de las facturas que documentan las operaciones por las que se repercuten cuotas de IVA cuya

devolución solicita la reclamante, ante su alegación relativa a la vulneración del principio de neutralidad que rige el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que exige que se conceda la deducción de las cuotas soportadas si se cumplen los requisitos materiales para la deducción.

El artículo 119 de la Ley regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, procedimiento al que en su momento acudió la reclamante a efectos de solicitar la devolución de cuotas soportadas en el citado territorio. Se trata de un derecho ejercitable por la interesada y como tal le corresponde a la misma la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*. En la vía económico-administrativa rige el principio de *"interés"* en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o *"relevatio ab onere probandi"*.

Es decir, de lo anterior se desprende que será el interesado quien en aras a la obtención de la devolución solicitada deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 y 31 antes transcritos. Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual: *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."*

A estos efectos, 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 en determinados 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 y el artículo 97, relativo a los requisitos formales de la deducción.

Sobre esta cuestión este Tribunal Económico-Administrativo 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 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 otorgan; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. 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.

Cuarto.

En el presente caso, se deniega la devolución de las cuotas soportadas documentadas en las facturas que se relacionan en la liquidación al carecer dichas facturas de los requisitos exigidos por el artículo 97.Uno.1.º de la Ley del Impuesto para su exigibilidad y, en particular, el requisito exigido en el artículo 6.1.d).3.º del Real Decreto 1496/2003, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que exige la consignación del número de identificación fiscal del destinatario cuando se trate de operaciones que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a expedir factura deba considerarse establecido en dicho territorio.

Este Tribunal debe señalar que la gestión de los tributos encomendada a la Agencia Estatal de 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 puedan tener trascendencia en el ámbito fiscal. En concreto, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la corrección de la factura está

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:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes: a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240».

El citado artículo 220 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 prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

(...)».

En el ámbito de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, estas cuestiones se regulan en artículos como el 18.1.a), según el cual: «para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá: a) En la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22», indicándose en el referido artículo 17.2: «En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) Las cuotas del IVA, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

Finalmente, el citado artículo 22.3 dispone:

«a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos. Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.

b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.»

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:

«La letra a) del apartado 1 del artículo 18 y las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 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 C-85/95), señaló:

«De la letra a) del apartado 1 del artículo 18, en relación con el apartado 3 del artículo 22, resulta que el ejercicio del derecho a deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la 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 artículo 22 deja a los Estados miembros la libertad de fijar los criterios según los cuales tal documento puede considerarse que produce los efectos de una factura.»

En desarrollo de los artículos citados, y de los límites que en ellos se establecen, la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula las condiciones en que los empresarios o profesionales podrán ejercer su 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, 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. 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, que regula el deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales. El artículo 6 recoge en su apartado primero los datos y requisitos mínimos de las facturas:

“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.

(...).

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.º 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.

(...).”

Quinto.

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 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.”

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que por la reclamante no se ha cumplido lo establecido en el artículo 119.Dos.4º de la Ley del Impuesto, al no recoger las facturas originales el número de identificación fiscal correcto atribuido al destinatario, la entidad reclamante, incumplándose lo dispuesto en el artículo 97.Uno.1º de la Ley 37/1992 y lo establecido en el artículo 6.1.d) 3.º del Real Decreto 1496/2003, antes transcrito. Debe confirmarse, por tanto, la decisión de la Administración tributaria en cuanto a la denegación de la devolución de las cuotas soportadas documentadas en las facturas controvertidas.

Por último, en cuanto a la referencia a dos facturas rectificativas aportadas, emitidas por **G...LTD** con números SIN ...74 y SIN ...13, inadmitidas por la Oficina gestora por no constar correctamente la fecha de rectificación de las mismas, la reclamante alega que no son facturas rectificativas sino sustitutivas de las aportadas inicialmente, que no eran definitivas y se aportaron incorrectamente por la entidad, por lo que las fechas de las mismas (12 de enero y 21 de diciembre de 2007) deben considerarse correctas y admitirse al cumplir la totalidad de los requisitos formales exigidos.

Examinadas las facturas originales y las aportadas posteriormente por la reclamante, cabe señalar que en las aportadas en segundo lugar no se hace constar si se trata de facturas rectificativas, como ha considerado la Administración tributaria, o sustitutivas como indica la entidad. Por otra parte, las fechas de emisión son las mismas: 12 de enero de 2007 para la factura SIN...13 y 21 de diciembre de 2007 para la factura SIN ... 74. La Oficina gestora no admite la validez de las fechas consignadas en las facturas aportadas en segundo lugar porque el tipo de cambio de la libra esterlina aplicado es el vigente en diciembre de 2014 (en el que se concedió el correspondiente tramite de alegaciones) y no el vigente en enero ni en diciembre de 2007, supuestas fechas de emisión.

En sus alegaciones, la reclamante señala que debe admitirse la validez de las facturas como sustitutivas de las iniciales por contener los requisitos formales exigibles, pero no desvirtúa las afirmaciones realizadas por el órgano gestor ni aclara la discrepancia entre fechas de emisión y tipos de cambio vigentes. Sólo cabe, de acuerdo con lo anterior, confirmar la denegación de la devolución de las cuotas soportadas en las facturas controvertidas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, actuando en Sala, visto el presente incidente de ejecución,

ACUERDA

desestimarle, confirmando el acuerdo de ejecución.

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