

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 19 de febrero de 2002

IVA. Operación realizada en documento público. Plazo para emitir la factura.

Realizada una operación en documento público en la que el vendedor no emitió la correspondiente factura, el TEAC declara que el sujeto dispone de un plazo de cuatro años para exigir la expedición de la misma.

No obstante la solución del TEAC que después transcribimos, en un caso similar en que el reclamante no disponía de factura, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (sentencia de 30 de enero de 2003. Ponente: Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana) declaró: "En el presente caso, la demandante afirma y no lo discute la Administración, que la empresa vendedora ha desaparecido. En la escritura de 15 de abril de 1994 por la que Promociones Detocaf, S.L., vende a Proyección -3, S.A. dos viviendas y dos plazas de aparcamiento; en la cláusula Quinta se manifiesta que: "la entidad vendedora ha repercutido sobre la parte compradora el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 6 %, correspondiente a esta transmisión, por cuya cantidad se formaliza carta de pago"; y se hace constar la denominación social, el C.I.F. y domicilio de ambas mercantiles, así como la Descripción de la operación; los datos necesarios para la determinación de la base imponible para determinar la cuota del I.V.A. soportado (546.604 ptas) que se pretende deducir. Por lo que la misma contiene todos los elementos formales que se exigen para las facturas, excepto, claro está, el de la numeración; no ofreciendo mayor garantía la factura (documento privado) que la escritura (documento público).

Cuarto.- el art. 115 L.G.T. establece que "en los procedimientos tributarios será de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil". No obstante, este panorama se ha visto claramente afectado, primero, por la disposición adicional 7ª de la Ley 10/85, de 26 de abril y más tarde por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre dictado al amparo de ella.

Es razonable entender que para que un gasto posea la condición de deducible resulta suficiente que se posea un soporte documental adecuado, que acredite su realidad conforme a derecho, lo cual no es óbice, para que se inicie un procedimiento encaminado a la imposición de sanciones por la comisión de infracciones simples, por el incumplimiento de los deberes tributarios exigidos, en virtud del R.D. 2402/1985. Ciertamente no puede cuestionarse la relevancia del medio privilegiado que, conforme al citado Real Decreto, constituye la factura o, en su caso, el recibo del IVA expedido por el destinatario, ahora bien, el simple hecho de ausencia del requisito formal de acreditación mediante dichos medios de un determinado gasto que se considera deducible no puede, atendidas las circunstancias concurrentes en el supuesto que nos ocupa, determinar, sin más, la imposibilidad de su deducibilidad fiscal, cuando la efectividad del mismo ha resultado suficientemente acreditada a través de la escritura donde se documentó la operación. Esta misma conclusión ha de verse además avalada por un correcto entendimiento del principio de capacidad tributaria consagrado en el artículo 31-I de la Constitución, pues el sujeto pasivo que efectivamente ha realizado el gasto —y puede demostrarlo satisfactoriamente por los medios de prueba admitidos en derecho— pero no posee factura (por él mismo expedida al efecto, en su caso, y firmada por el prestador del servicio), o, en su caso, recibo del IVA, no puede deducírselo, se le esta gravando por una capacidad contributiva superior a la que realmente tiene, pues lo que se somete al gravamen en el IRPF es el rendimiento o beneficio neto, esto es el que resulta una vez minorados los gastos necesarios para su obtención".

De esta forma, parece que, una vez más, se diferencia el tratamiento de la justificación de las operaciones en el IVA y en el IRPF o IS.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *A este respecto establece el artículo 10 del Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales que "Las controversias que pueden producirse en relación con la expedición, entrega o rectificación de facturas o de documentos sustitutivos o equivalentes, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de Derecho de naturaleza tributaria, se considerarán asimismo de esta naturaleza a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas.*

Competencia que subraya, en términos semejantes, la propia Ley 37/92, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 88.

Por otra parte, según dispone el artículo 117 del Real Decreto 391/1996, "Se regirán por lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, por las normas relativas al procedimiento en única o primera instancia, las reclamaciones tendentes a hacer efectivos u oponerse a actos de repercusión tributaria obligatoria o al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente". Asimismo, "La reclamación deberá interponerse en el plazo de 15 días, contados desde que la repercusión o pretensión de reembolso hayan sido comunicados en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la repercusión. El escrito de interposición además de contener las menciones generales,

habrá de fijar con claridad y precisión lo que se pida y la persona contra quien se dirija la reclamación". Ha de observarse, sin embargo, que el caso presente, en que la repercusión se hizo efectiva sin la oposición del destinatario de la operación, no es el previsto por el precepto transcrito. Y como quiera que lo que pretende la reclamante es disponer de un documento justificativo de su derecho a la deducción, y que el ejercicio tal derecho está sujeto a plazos específicos que la Ley fija actualmente en su artículo 99 en cuatro años desde su nacimiento, parece lógico entender que, dentro de dicho plazo, el empresario o profesional que quiere deducir la cuota repercutida, pueda exigir del reparator el cumplimiento de su obligación. En este sentido, el Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales establece en su artículo 8 que "Los destinatarios de las operaciones tendrán derecho a exigir de los empresarios o profesionales la expedición y entrega de la correspondiente factura completa en los casos en que ésta deba emitirse con arreglo a Derecho". No se somete a plazo alguno pero, en la medida en que lo que se intenta es la deducción, opera el establecido en el artículo 99 mencionado. Más allá del mismo no tendría sentido requerir al sujeto pasivo, ni dirigirse a los órganos de esta vía económico.

Examinadas las circunstancias concretas que concurren en la presente resolución resulta que la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la operación tuvo lugar en algún momento previa o simultáneamente al otorgamiento de la escritura pública de 27 de febrero de 1995, pues como se manifiesta en el documento público por el representante de la sociedad vendedora y se reconoce por la recurrente, en tal fecha ya se había "repercutido y recibido el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo del dieciséis por ciento".

No debieron aceptar las adquirentes la repercusión sin factura, amparándose en el artículo 88 de la Ley 37/92, pero como quiera que lo hicieron, tendrían que haber solicitado de la vendedora su expedición y, de no cumplir ésta con su obligación, haber interpuesto de inmediato reclamación económico-administrativa. Sin embargo no lo hicieron así las interesadas, que esperaron hasta enero de 1996 para requerir formalmente a X, S.A. la entrega de la factura y, siendo devuelta la carta enviada el día 5 febrero 1996, demoraron la interposición de reclamación económico-administrativa hasta el día 3 marzo 1998. Pese a la tardanza en su reacción, ha de declararse la obligación que pesa sobre el sujeto pasivo de entregar factura documentando la operación, pues no cabe apreciar extemporaneidad en la reclamación si se atiende a los plazos dentro de los cuales se puede ejercitar de deducción del Impuesto, contemplados en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, citado con anterioridad. ■