

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA. SEVILLA
Sentencia de 27 de noviembre de 2001
Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

Las cláusulas de los contratos de leasing se toman en consideración para determinar si la prestación de servicios se ha convertido en una entrega de bienes. Exigencia de la factura para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Las cláusulas de los contratos de leasing se toman en consideración para determinar si la prestación de servicios se ha convertido en una entrega de bienes, ya que otra solución llevaría a "dejar a voluntad del sujeto pasivo la consideración de estar ante un supuesto de entrega de bienes o de prestación de servicio, abriendo un portillo al fraude".

La interpretación de las circunstancias que son determinantes para considerar que se ha producido una entrega o puesta a disposición de un bien a favor de un sujeto son competencia del juez nacional.

Finalmente, si bien con excesivo formalismo, el tribunal se pronuncia sobre la exigencia de la factura para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto: *El punto de inflexión, con carácter general, la norma básica, que distingue en el IVA la entrega de bienes de la prestación de servicios, es el de la transmisión del poder de disposición sobre bienes; que en la Sexta Directiva se concreta en la transmisión del poder de disponer de un bien corporal como propietario, esto es, aunque el adquirente no sea el propietario si recibe el poder de disponer del bien como si fuera el propietario, aunque no lo sea. Y en tal sentido aclara el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 8 de febrero de 1990 que "se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien... corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario". Como se observa, no puede acogerse la alegación actora invocando cuando ha de tenerse por transmitido un bien conforme a nuestro Derecho Civil, pues el concepto entrega de bienes, es un concepto unívoco y uniforme para toda la Comunidad con independencia de la distinta regulación en los Estados miembros.*

Pues bien, en el concreto caso que nos ocupa, conforme a las estipulaciones contenidas en el contrato resulta absolutamente evidente, cualquiera que fuese la intención del actor al celebrar el contrato, que de modo alguno se produce la transmisión del po-

der de disposición a favor del arrendatario, véase en las Estipulaciones Generales Segunda referida a la propiedad del vehículo las cláusulas 2.1, 2.2, 2.3 y 2.4, que establece que la propiedad del vehículo es del arrendador y que, salvo autorización escrita, esto es salvo documentación formal por escrito, no puede realizar el arrendatario ningún acto de disposición. En definitiva, los términos del contrato son categórico, y para terceros, en este caso la Hacienda Pública, sea cual sea la intención de las partes, no hay entrega de bienes.

Es suficiente, como ha quedado matizado, la mera transmisión del poder de disposición, sin que sea necesario la transmisión de la propiedad, el nº 5 del artº 8 considera entrega de bienes a "las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados". En los contratos de arrendamiento-venta la transmisión de la propiedad se produce con la finalización del contrato de arrendamiento, pero dice el párrafo siguiente del artículo que "a efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes". En los casos en el que el arrendador compra bienes que necesita el arrendatario, cediéndole su uso mediante contraprestación periódica, incluyéndose una opción de compra, con carácter general a efectos del IVA hemos de convenir que el arrendamiento financiero es una prestación de servicios y hasta que el arrendatario no ejercita la opción de compra o no se compromete a ejercitarla, no se convierte en una entrega de bienes. En el caso que nos ocupa, -aunque es exigencia para todos los supuestos, so pena de dejar a voluntad del sujeto pasivo la consideración de estar ante un supuesto de entrega de bienes o de prestación de servicio, abriendo un portillo al fraude-, visto el contenido del contrato, en el que para realizar cualquier acto de disposición del camión por parte del arrendatario, se precisa autorización escrita del arrendador, para considerar que el arrendamiento financiero se transformó de un supuesto de prestación de servicio o a otro de entrega de bienes, resultaba necesario un compromiso formal documentado por escrito. Lo que no sucedió, por lo que ha de concluirse que nunca hubo la conversión al supuesto de entrega de bienes, porque nunca antes de la deducción, concurrió el requisito ineludible de la poder de disposición sobre el camión a favor del arrendatario, lo que sólo era posible por exigencia contractual mediante la documentada autorización.

Quinto: *A mayor abundamiento, aunque lo dicho anteriormente sería suficiente a los efectos de desestimar sustancialmente la pretensión actora, ha de acogerse el parecer manifestado por el TEARA de falta de los requisitos formales. Así es, una cosa es el derecho a deducir y otra es el derecho al ejercicio de la deducción, el que esta subordinado a una serie de requisitos, subjetivos, objetivos, temporales y formales. Y respecto de estos últimos requisitos, como la mejor doctrina sostiene, es necesario estar en posesión de la factura, como requisito para su eficacia, a modo de conditio iuris para justificar su existencia y legitimar al poseedor para su ejercicio. (...)*

En nuestra legislación, las exigencias que debe de contener la factura se recoge en el RD 2402/85, y debe de contener: serie y, en su caso, número de la factura, la identificación del expendedor y del destinatario, la descripción de la operación, la contraprestación total, consignándose los datos necesarios para la determinación de la base imponible, el tipo tributario y la cuota repercutida, con expresión del lugar y fecha de la emisión.

Ante ello, y dado que no vale cualquier documento o factura, sino sólo la que incorpora dichos requisitos, no puede acogerse la alegación actora de que el sujeto pasivo "recibió factura por la adquisición del vehículo expedida por la empresa vendedora, como acredita el hecho de que el vehículo se encuentre inscrito en Tráfico a nombre del usuario desde el inicio del contrato, al ser la factura una formalidad imprescindible para ello". Y ello porque, si así fuera, no es suficiente cualquier documento o factura, sino sólo la que incorpora los requisitos vistos, y es la parte que pretende la deducción, la que soporta la carga de acreditar la existencia de factura y que esta cumple las formalidades vista. La parte actora no hace ni lo uno, ni lo otro; sin que sea de los documentos sustitutivos a los efectos que interesa el anexo I al contrato en donde se desglosa financieramente la operación, porque sólo es eso un mero anexo sin más. Por lo demás, la propia versión del actor y las consecuencias que pretende otorgarle a la inscripción en Tráfico, carece de la menor base, pues en la estimulación 2.1 de la cláusula antes comentada se lee: "de acuerdo con el apartado III del artº 233 del Código de Circulación y Circular de la Jefatura Central de Tráfico sobre Matriculación y Transferencias de Vehículos adquiridos en régimen de locación-venta (leasing), el arrendatario figurará como titular del vehículo en los respectivos permisos de circulación, a los meros y únicos efectos administrativos de su inscripción en el Registro-Archivo de la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente".