

JULIO-AGOSTO 2004

materias

- IVA. - Cuestiones generales.
- IVA. - Deducciones. - Deducciones en el régimen transitorio.
- IVA. - Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura.
- IVA. - Gestión.
- Fiscalidad Internacional. - Unión Europea. - Impuestos indirectos.
- IVA. - Cuestiones generales.
- Fiscalidad Internacional. - Unión Europea. - Impuestos indirectos.
- IVA. - Régimen transitorio.

El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio*

Jesús Rodríguez Márquez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
y miembro de la AEDAF

I. PRESENTACIÓN

Como es sabido, la creación del mercado interior en el seno de la Unión Europea no sólo supone la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera. Implica, asimismo, el establecimiento del principio de tributación en origen en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) para las operaciones intracomunitarias, aplicándose un tipo unificado en toda la Unión. De esta forma, las transacciones entre empresarios comunitarios deben someterse a gravamen como si de una operación interior se tratara, de forma que la repercusión la efectúe el sujeto que realiza la entrega, que tendría la obligación de ingresarlo en su Estado de residencia.

Sin embargo, este objetivo último todavía no se ha logrado, por diversas razones, de entre las que podemos destacar dos¹. De un lado, las diferencias, todavía importantes, de tipos impositivos entre los distintos Estados. De otro, las discrepancias en torno al sistema de

* Comunicación presentada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Quito (Ecuador), durante los días 20 al 24 de Septiembre de 2004. Tema I EFECTOS DEL IVA EN LA ECONOMÍA.

¹ Vid. GASCÓN ORIVE, A.: El IVA y el comercio internacional, Madrid, Dijusa, 2004, p.16.

reparto de las cantidades recaudadas. Por ello, nos encontramos aún en el denominado régimen transitorio, que debería haber finalizado el 31 de diciembre de 1996, pero que en estos momentos tiene una vigencia indefinida.

Este régimen transitorio se caracteriza por el gravamen en destino de las entregas intracomunitarias realizadas entre empresarios. Ello implica que en el Estado de origen se aplique una exención –que no excluye ni limita el derecho a la deducción– y en el de destino se considere realizado un hecho imponible con motivo de la adquisición. Este hecho imponible es el que se denomina adquisición intracomunitaria de bienes, cuyo sujeto pasivo es el empresario adquirente, alterando así la regla general del impuesto. Para que la operación reciba el tratamiento descrito es necesario que concurren cuatro requisitos. En primer lugar, que se trate de una entrega de bienes, no de una prestación de servicios. En estas últimas no cabe hablar, en sentido propio, de un tráfico internacional, ya que los servicios se localizan en uno de los dos Estados implicados: el de residencia del prestador o el del receptor. En segundo lugar, que los bienes sean objeto de transporte desde un Estado a otro. En tercer lugar, que la contratación de este último se efectúe por el vendedor, el comprador o por un tercero por cuenta de uno u otro. Por último, que el adquirente sea un empresario o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

La regulación descrita está planteando no pocos problemas para todas las partes implicadas. En primer lugar, para las propias Administraciones tributarias, que se ven incapaces de detectar y reprimir el fraude organizado en esta clase de operaciones. En España el fraude en las operaciones intracomunitarias se ha cifrado, recientemente, en 4.000 millones de euros anuales. Es por ello que, incluso, algunas Fiscalías, como la de Madrid, estén reclamando medidas para atajar la actuación de estas tramas organizadas.

En segundo lugar, también se generan serios inconvenientes para los empresarios que efectúan la entrega intracomunitaria de bienes. Centrándonos ahora en la normativa española, el apartado primero del art. 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) condiciona la aplicación de la exención al cumplimiento de dos requisitos. De un lado, que el adquirente sea empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en un Estado Miembro distinto del Reino de España. De otro, que los bienes objeto de entrega sean expedidos o transportados con destino a otro Estado miembro diferente de nuestro país.

Por último, el sistema tampoco es idóneo para los empresarios que efectúan la adquisición intracomunitaria en el Estado de destino. Estos se encuentran obligados a ingresar el impuesto en su Hacienda y, en ocasiones, el cumplimiento de requisitos formales dificulta su derecho a la deducción simultánea de tales cuotas. Esta situación también se produce, en el ámbito de las relaciones internacionales, cuando se trata de prestaciones de servicios que, según las reglas de localización, se entienden prestados en el país de destino. En tales casos, si el adquirente de los servicios es un empresario o profesional se produce la inversión del sujeto pasivo, con lo que los problemas de deducción de las cuotas ingresadas son muy similares a los que se suscitan en las adquisiciones intracomunitarias.

En las líneas que siguen a continuación vamos a centrar nuestra atención en los problemas que afectan a los empresarios intervinientes en la operación, por dos razones. De un lado, ya que los relativos al control del fraude, con ser graves y muy importantes, resultan, en última instancia, imputables a los Estados. Así, debemos recordar los escasos avances que

se han dado en los últimos tiempos en la armonización de los tipos de gravamen, requisito imprescindible para acceder al régimen definitivo². De otro lado, porque nos preocupan, en especial, las mermas de competitividad que les supone a los empresarios el cumplimiento de las múltiples obligaciones formales derivadas del régimen transitorio.

Para finalizar con esta introducción sólo queremos poner de manifiesto la escasa, por no decir nula, atención que nuestra doctrina ha prestado a las deficiencias derivadas de la aplicación del régimen transitorio que aquí denunciaremos. Son numerosos los trabajos dedicados al estudio de las normas materiales por las que se rigen las operaciones intracomunitarias, pero resulta difícil encontrar estudios acerca de las particularidades que presenta la prueba en aquéllas o de los requisitos formales necesarios para su correcto funcionamiento. Sin embargo, la realidad nos muestra que estas últimas cuestiones son las que, con mayor frecuencia, están dificultando la correcta aplicación del sistema IVA en el ámbito europeo. Esta es la razón que nos ha guiado en la elaboración del presente trabajo.

2. LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES: DIFICULTADES PROBATORIAS DEL TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO

Como acabamos de señalar, la aplicación de la exención en el país de origen exige que el vendedor acredite la condición de empresario del adquirente y la salida de los bienes de su Estado con destino a otro país comunitario. El primero de tales requisitos no plantea problema alguno en estos momentos, ya que existe un sistema rápido y cómodo de verificación de los NIF/IVA facilitados por los operadores intracomunitarios. No sucede lo mismo, sin embargo, en relación con el segundo, ya que no siempre resulta fácil obtener las pruebas acreditativas del transporte y las Administraciones nacionales –al menos, la española– están mostrando muy rígidas en esta materia.

2.1. Carga de la prueba

La primera cuestión que debemos examinar es la relativa a la carga de la prueba. A simple vista, sin embargo, puede parecer intrascendente o falta de interés. Así, el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dispone, con toda claridad, que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Esta norma ha sido interpretada por nuestra jurisprudencia, en relación con el precepto correlativo de la anterior Ley, en el sentido de que cada parte debe probar los hechos que le favorecen. A título de ejemplo, es la Administración la que debe acreditar la realización del hecho imponible, mientras que los sujetos pasivos tienen que probar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de beneficios fiscales. Tratándose, como sucede, de la aplicación de una exención, no cabe duda de que es el empresario expedidor de los bienes el sujeto sobre el que pesa el *onus probandi*.

² Como señala SERRANO SOBRADO, "en el campo de la armonización de tipos impositivos no se ha dado un paso desde 1993: se mantiene la misma situación que se definió con la Directiva 92/77/CEE, de tipos impositivos, que supuso un avance importante, pero insuficiente, y el cumplimiento de obligaciones formales complementarias que se exigen para compensar la supresión de los controles en frontera que determinan unos costes para los empresarios que dificultan su competitividad" (Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido 2000-2001, Barcelona, Ciss Praxis, 2000, p. 175).

No obstante, las afirmaciones anteriores deben matizarse. Así, existen autores que entienden de modo diverso el valor de la carga probatoria en los procedimientos tributarios. Es el caso del profesor Palao Taboada, que acude a la distinción entre carga subjetiva y objetiva. La primera sólo rige en los procesos basados en el principio dispositivo y significa que la carga de la prueba impone a la parte sobre la que recae el deber de aportarla y si no lo hace, se tendrán por no acreditados los hechos en los que funda su derecho. Por ello mismo, deberá soportar las consecuencias de su falta de actividad probatoria. La segunda, que es la que rige en materia tributaria, significa que el juzgador ha de buscar por sí mismo la verdad material, sin esperar la actividad de las partes. Por ello, el tributo “*no puede ser exigido mientras no se pruebe la realización de las circunstancias integrantes del hecho imponible, tanto si esa prueba es aportada por la Administración tributaria como si lo es por el sujeto pasivo*”³.

La tesis anterior parte, en definitiva, de que la Administración, en su labor de aplicación del sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que conseguir la efectiva realización del deber de contribuir formulado en el art. 31 de la Constitución Española (en adelante, CE). Por tanto, no puede afirmarse, con propiedad, que, tal y como sucede en el proceso civil, existan hechos que “*favorezcan*” a la Administración. Esta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales de justicia y, por ello, debe estar tan interesada en acreditar la realización del hecho imponible como en la del presupuesto de hecho de un beneficio fiscal.

En otras palabras, sobre la Administración pesa la función, es decir, el derecho-deber, de averiguar toda la verdad material, incluso en lo que resulte favorable al obligado tributario y aunque éste incumpla su deber de colaboración. Ahora bien, esta función no debe ir más allá de lo razonable, de manera que tampoco se puede exigir que la Administración supla totalmente la falta de pruebas ocasionada por aquél incumplimiento.

La consecuencia de las ideas anteriores consiste en defender la vigencia, en nuestra materia, del principio inquisitivo. Con arreglo al mismo, la Administración debe investigar, de oficio, todos los hechos, tomando en consideración la totalidad de las circunstancias relevantes del caso, tanto las favorables como las desfavorables para los obligados tributarios. De manera paralela, estos últimos tienen el deber de colaborar con la Administración en esta tarea, informándole de todos los hechos relevantes e indicando los medios de prueba que sean conocidos⁴.

³ “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, vol. II, Madrid, IEF, 1991, p. 1452 y ss.

En el mismo sentido, vid. LOPEZ MOLINO, A.M³: Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos, Pamplona, Aranzadi, 1998, pp. 307-308. No obstante, matiza, haciendo suyas las palabras de GONZALEZ SEIJO, que “en el procedimiento de gestión de los actos tributarios es la Administración la que debe probar los elementos integrantes de los hechos y bases imposables si quiere dictar el acto de gravamen..., no obstante, y dado que los obligados tributarios son múltiples y que los datos que configuran los hechos imposables pertenecen a su ámbito particular, parece lógico, y sobre todo práctico, dada su cercanía a las fuentes de prueba, que sean los propios obligados los que faciliten los elementos que constituyen los hechos imposables” (“La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, GF, núm. 100, 1992, pp. 168-172).

⁴ Esta concepción fue defendida por parte de los miembros de la Comisión que elaboró el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. No obstante, fue rechazada con el argumento, muy discutible, de que “la Comisión se ha decantado por mantener el principio dispositivo, tal y como se ha expresado antes, no sólo por fidelidad a una tradición ya muy consolidada y aceptada por todos los operadores jurídicos que actúan en el ámbito tributario, sino también porque esta tradición subraya y resalta el plano de igualdad en que se mueven los sujetos activos y pasivos en todas las relaciones tributarias” (p. 44).

Desde otro punto de vista, la profesora Pita Grandal, aunque afirma que el sujeto pasivo se encuentra obligado a colaborar con la Administración y a aportar la prueba de los hechos cuya existencia afirma, entiende que dicha carga debe entenderse en términos de facilidad probatoria. Por ello mismo, la Administración no puede realizar exigencias desproporcionadas o impertinentes, de manera que *“no se debe, en atención a un desproporcionado deber de colaboración, colocar al sujeto pasivo del tributo en una situación de indefensión frente a los requerimientos de la Administración tributaria”*⁵.

Estos planteamientos han tenido el oportuno reflejo en nuestra jurisprudencia. Así, es preciso tener en cuenta que existen casos en que las pruebas aplicables resultan difíciles de aportar, aun habiendo desplegado el contribuyente toda la actividad posible y que, por tanto, le puede ser exigida. A partir de aquí, si la Administración estima que algún elemento debe ser acreditado en mejor forma, debe colaborar con el sujeto pasivo en dicha actividad. Esto es lo que se desprende del principio de *“facilidad”*, de creación judicial y que viene a matizar el alcance del mencionado art. 105 de la LGT. Entre otras, pueden citarse aquí las SSTs de 25 de septiembre de 1992⁶, de 23 de enero de 1995⁷, de 29 de marzo y 11 de mayo de 1996⁸, de 28 de octubre de 1997⁹ y de 14 de diciembre de 1999¹⁰.

La primera de las resoluciones citadas afirma que *“la jurisprudencia ha modulado tal exigencia –se refiere a la del art. 114 de la anterior LGT– en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la «facilidad», que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas)”*.

Por su parte, la STS de 14 de diciembre de 1999, ya citada, entiende que *“en este caso, y en función de lo actuado por una y otra parte, es obvio que el ayuntamiento... es quien ha debido asumir y pechar con la demostración y acreditación... también en razón al criterio aplicativo de que el «onus probandi» debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad”*.

A nuestro juicio, estas importantes matizaciones a la regla general acerca de la carga probatoria deben tenerse presentes cuando se trata de justificar un transporte intracomunitario. Sobre todo, en aquellos casos en los que se realiza por el comprador de los bienes, donde puede resultar más difícil que el sujeto que realiza la entrega obtenga los documentos acreditativos de la expedición. En tales situaciones, la mera falta de aportación de las pruebas por parte del sujeto pasivo no debe llevar a la Administración a practicar, sin más, la correspondiente liquidación. Por el contrario, entendemos que siempre que el obligado tributario ofrezca algún indicio que dote de cierta credibilidad a la operación realizada, la Administración se encuentra obligada a realizar las oportunas indagaciones cerca del transportista o, incluso, del comprador, aunque ello suponga poner en marcha mecanismos de

⁵ La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 95-97.

⁶ RJ 1992, 7069.

⁷ RJ 1995, 106.

⁸ RJ 1996, 2742 y 4304.

⁹ RJ 1997, 7149.

¹⁰ RJ 1999, 9322.

colaboración entre las distintas autoridades nacionales implicadas. De lo contrario, se corre el grave riesgo de someter, de manera injustificada, una misma operación a un doble gravamen por IVA, alterando el esquema del impuesto en el tráfico intracomunitario.

Si las afirmaciones anteriores son ciertas con carácter general, cobran especial sentido en el supuesto que nos ocupa. Ello ya que, insistimos, son los propios Estados los que, con su falta de acuerdo acerca de la implantación del sistema definitivo, están dificultando el comercio intracomunitario. Por ello mismo, también parece lógico pensar que las Administraciones tienen el deber de colaborar con los sujetos pasivos en la correcta aplicación del régimen transitorio, en lugar de descargar sobre éstos todo el rigor probatorio en unas operaciones internacionales complejas y de difícil articulación.

2.2. Medios de prueba

En relación con la justificación de la existencia de la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro, el art. 13 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA), prevé los siguientes medios de prueba:

- Si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.
- Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

No obstante, debe resaltarse que no nos encontramos ante un supuesto de prueba tasada, sino que la relación de medios probatorios que acabamos de reseñar tiene un carácter meramente ejemplificativo. Es más, en el propio precepto se formula expresamente el principio general de posible utilización de *“cualquier medio de prueba admitido en derecho”*¹¹.

La conclusión anterior es sostenida, como no podía ser de otro modo, por la propia Administración tributaria española. A título de ejemplo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en contestación a consulta de 30 de abril de 2004¹² afirma que *“los números 1º y 2º del apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente transcritos contienen únicamente una relación, a título de ejemplo, de algunos de los medios de prueba que, teniendo en cuenta las circunstancias que normalmente se presentan en los supuestos de hecho a que se refiere, pueden ser utilizados al fin que en dicho precepto se menciona, tal y como se desprende con claridad del principio general de admisión de “cualquier medio de prueba admitido en derecho” que dicho precepto recoge y de las expresiones “en particular” y “cualquier otro justificante de la operación” contenidas en el mismo. Podrán también por tanto ser utilizados a tales efectos otros medios de prueba admitidos en derecho, distintos de los expresamente mencionados en dicho precepto”*.

En cualquier caso, en esta materia resulta de especial utilidad el documento denominado *“CMR”*, que es la carta de porte derivada de un contrato de transporte internacional de

¹¹ Estos aparecen enumerados en el art. 299 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

¹² Núm. 1138-04.

mercancías por carretera, regulado en el Convenio CMR, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado en nuestro país en 1974. Dicho documento es, por sí solo y en principio, prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario. Así lo señala expresamente el art. 9 del Convenio, cuando afirma que *“la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista”*. Del mismo modo, su art. 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional. Por todo ello, la DGT, en contestaciones a consultas de 28 de enero y 14 de noviembre de 2002¹³, lo consideran justificación suficiente.

La carta de porte, que debe estar firmada por el remitente y el transportista –art. 5 del Convenio- ha de contener, en todo caso, las siguientes menciones (art. 6.1 del Convenio):

- Lugar y fecha de su redacción.
- Nombre y domicilio del remitente.
- Nombre y domicilio del transportista.
- Lugar y fecha en que se hace cargo de la mercancía y el lugar previsto para la entrega.
- Nombre y domicilio del destinatario.
- Denominación de la naturaleza de la mercancía y del modo de embalaje, así como denominación normal de la mercancía si ésta es peligrosa.
- Número de paquetes, sus marcas particulares y sus números.
- Cantidad de mercancía expresada en peso bruto o de otra manera.
- Gastos de transporte (precio del mismo, gastos accesorios, derechos de aduana y otros gastos que sobrevengan desde la conclusión del contrato hasta el momento de entrega).
- Instrucciones exigidas por las formalidades de aduana y otras.
- Indicación de que el transporte está sometido, aunque se haya estipulado lo contrario, al régimen establecido en el Convenio.

En ocasiones, la carta de porte presenta irregularidades, como puede ser la falta de firma de alguno de los sujetos intervinientes. Ante esta situación, debe tenerse en cuenta que el art. 4 del Convenio antes mencionado, después de atribuir al CMR el valor de prueba fehaciente de la existencia del contrato, afirma que *“la ausencia, irregularidad o pérdida de dicho documento no afectará ni a la existencia ni a la validez del contrato de transporte, que seguirá estando sometido a las disposiciones de este Convenio”*. Es decir, el documento correctamente formulado hace prueba, en principio y salvo que se acredite lo contrario, del transporte. Ahora bien, su ausencia o irregularidad no permite concluir, sin más, la inexistencia del contrato. Este, en caso de haberse celebrado, será perfectamente válido entre las partes, ya que la carta de porte carece de carácter constitutivo. Frente a terceros, como la Administración tributaria, dicho contrato podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, tal y como reconoce el art. 13 del RIVA.

En particular, se nos ocurren los siguientes medios de prueba, que pueden aportarse solos o conjuntamente:

- En primer lugar, otro tipo de pruebas documentales, como pueden ser, desde luego, las facturas, pero también, en su defecto, los justificantes bancarios acreditativos del pago del transporte.

¹³ Núms. 0038-02 y 1751-02.

– En segundo lugar, la propia contabilidad del obligado tributario, donde aparezcan los movimientos que reflejan la contratación y pago entre remitente y transportista.

No obstante, es preciso tener en cuenta que nuestra jurisprudencia ha relativizado el valor de los libros contables como medios de prueba en materia tributaria¹⁴. Ello ha llevado, incluso, a afirmar que *“la postura actual de nuestro Tribunal Supremo en lo referente a la valoración de la contabilidad como medio de prueba en esta parcela del Derecho tributario que se refiere a la justificación de los gastos deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ésta es, su absoluta irrelevancia”*¹⁵. No obstante, coincidimos, con la profesora Pita Grandal, cuando afirma que dicha jurisprudencia no es más que una manifestación de lo dispuesto en el art. 31 del Código de comercio, a cuyo tenor, *“el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho”*. Por ello mismo, *“puede decirse... que la contabilidad es un medio de prueba con plena efectividad jurídica, lo que no es obstáculo para entender también que como tal medio de prueba ha de ser objeto de valoración por los Tribunales a partir de la apreciación conjunta con todos los demás medios de prueba”*¹⁶.

– En tercer lugar, también puede pensarse en la formulación de informes periciales. Sobre todo, nos referimos a informes de auditoría que refuercen la veracidad y exactitud de los libros contables.

– Por último, tampoco puede descartarse, incluso, la aportación de prueba testifical de los sujetos intervinientes en la operación o, mejor, de terceros que hayan tenido conocimiento directo de la misma¹⁷.

2.3. La valoración de la prueba

El art. 106 de la LGT establece que, en los procedimientos tributarios, serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En virtud de esta remisión genérica, serán de aplicación los dos principios generales que, en nuestro Derecho, vertebran el juego probatorio. Por un lado, el principio de prueba libre o de prueba no tasada, que hace excepcionales los casos en los que el valor de los distintos medios probatorios esté preestablecido por la Ley e impida su contradicción. Y, por otro, el de apreciación conjunta de la prueba, que obliga a valorar todas y cada una de las pruebas aportadas.

Este principio aparece expresamente invocado por la Administración tributaria española en el caso que ahora venimos analizando. Así, la DGT, en contestación a consulta de 30 de abril

¹⁴ Vid. SSTs de 27 de febrero y de 14 de diciembre de 1989 (RJ 1989, 1447 y 9699).

¹⁵ MAGRANER MORENO, F.: “La contabilidad como medio de prueba en Derecho tributario”, TF, núm. 9, p. 101.

¹⁶ La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, op. cit., pp. 234-235.

¹⁷ Es cierto que el art. 1248 del Código civil establece la preferencia de la prueba documental sobre la testifical para acreditar los hechos que, como es el caso, normalmente se documentan. No obstante, estamos de acuerdo, de nuevo, con la profesora PITA GRANDAL cuando, siguiendo a parte de la doctrina procesalista, entiende dicha norma como sinónimo de “admisión de la prueba testifical, de veracidad evidente, incluso en negocios en que suelen mediar documentos, si faltan éstos y en tanto en cuanto falten dichas pruebas escritas (preferencia relativa de la prueba documental)” (ibidem, p. 257).

de 2004, ya citada, afirma que “*por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada*”. Ello le lleva a afirmar que la aportación de cualquiera de las documentales previstas en el art. 13 del RIVA no determina, por sí sola, que haya quedado acreditada la existencia del transporte. Incluso, llega a apuntar, en contra del criterio anterior del mismo Centro directivo, que ni siquiera se consigue dicho objetivo mediante las cartas de porte internacionales antes examinadas. En el mismo sentido, la contestación a consulta de 25 de febrero de 2003¹⁸ niega que los albaranes de entrega de la mercancía a un cliente portugués permita, sin más, entender probado el transporte.

Las afirmaciones anteriores requieren algunas matizaciones. En primer lugar, es preciso tener en cuenta que el art. 106 de la LGT afirma la vigencia del principio de libre valoración “*salvo que la ley establezca otra cosa*”. Y, tal y como hemos visto, el Convenio CMR otorga –arts. 4 y 9- un concreto valor probatorio a la carta de porte. Esta determina que deba considerarse probada la existencia del contrato de transporte, así como sus condiciones y la recepción de las mercancías por parte del transportista. A partir de aquí, será la Administración la que deba acreditar la falsedad de este documento o la ejecución del contrato en términos diferentes a los que se desprenden del mismo.

En segundo lugar, entendemos que existen argumentos para sostener que cualquiera de los documentos mencionados en el art. 13 del RIVA permite entender probado, en principio, el transporte intracomunitario. A nuestro juicio, las afirmaciones de la DGT provienen de una confusión entre medios de prueba y valoración de los mismos. Es cierto, como ya hemos examinado, que esta norma no contiene una enumeración exhaustiva de los medios probatorios que se pueden emplear en esta materia. Ahora bien, ello no implica que no se atribuya determinado valor a los que se incluyen expresamente en aquel listado. A nuestro entender, éste es el auténtico sentido del art. 13 del RIVA que, en otro caso, resultaría absolutamente superfluo. La eficacia de este precepto es, precisamente, la de atribuir, salvo prueba en contrario de la Administración, valor probatorio a los documentos allí relacionados.

Es decir, el art. 13 del RIVA no supone una excepción al primero de los principios en que se basa el juego probatorio, como es el de prueba libre o no tasada, admitiéndose otros medios diferentes de los señalados. Pero sí supone una excepción al de apreciación conjunta de las pruebas, atribuyendo a los medios consignados el valor de considerar acreditado el transporte. Dicho valor no es absoluto, de manera que será posible que la Administración acredite su inexistencia. Pero, para ello, será necesario que demuestre la falsedad de tales documentos.

Por tanto, la libre valoración de la prueba despliega su eficacia, únicamente, en relación con los medios de prueba distintos de los previstos en el art. 13 del RIVA que, en su defecto, puedan aportarse.

Por último, el principio de libre valoración no significa que se tenga una facultad “*libérrima y omnimoda*”¹⁹. En este sentido, se deben apreciar las percepciones “*según las reglas del criterio racional*” -SSTS de 19 y 21 de enero de 1988-, es decir, de conformidad con las reglas de

¹⁸ JT 2003, 266.

¹⁹ SSTS de 10 de febrero y 11 de octubre de 1978.

la lógica, y, dentro de ellas, el principio de no incongruencia, así como los principios generales de la experiencia.

Un correcto entendimiento del principio de libre valoración exige distinguir dos momentos diferentes en el acto de valoración de la prueba. De un lado, el que depende de la inmediatez, de la percepción directa de la prueba. Y, de otro, el momento en que hay que darle el necesario soporte racional al juicio que se realice sobre dicha prueba.

El primer aspecto del juicio sobre la prueba, el subjetivo, no es controlable porque sería imposible entrar a enjuiciar el sentido íntimo que el juzgador le ha dado a una determinada actitud.

Ahora bien, lo anterior no significa que la valoración no tenga límites. Precisamente, el segundo aspecto de la prueba, el objetivo, se vincula a las leyes de la lógica, de la experiencia y a los conocimientos científicos. Representa así un aspecto controlable en las distintas instancias, incluidas las jurisdiccionales, de acuerdo con las necesarias exigencias de racionalidad, esto es, las que derivan de los arts. 24.2 y 120.3 de la CE, sin olvidar el art. 9.3, que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Las infracciones de las reglas de la lógica, de las máximas de experiencia común, constituyen auténticas infracciones de Ley en sentido estricto. El hecho de que no se trate de una Ley positiva no implica obstáculo para esta concepción, puesto que las infracciones de Ley pueden serlo también de normas jurídicas no escritas. Es más, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de enero de 1988, establecía, en relación con la valoración de la prueba, que *“en lo que se refiere a su corrección lógica y a su concordancia con los principios de la experiencia, este aspecto de la determinación de los hechos probados no depende, como ocurre con la convicción de la veracidad o mendacidad del testigo, de la percepción inmediata”*.

De la doctrina que acabamos de exponer se desprende que la Administración no despliega una actividad libre a la hora de valorar las pruebas aportadas por los obligados tributarios para acreditar la realidad del transporte. Si del conjunto de los medios empleados debe considerarse acreditado, según las reglas de la lógica, que dicho transporte tuvo lugar, la Administración no puede practicar la correspondiente liquidación. Y si lo hace, su actuación será revisable por los órganos jurisdiccionales.

3. LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO: LA FLEXIBILIZACIÓN DE LOS REQUISITOS FORMALES POR OBRA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

3.1. Las legislaciones nacionales: necesidad de disponer de la factura expedida por el proveedor

Desde el punto de vista del empresario que efectúa una adquisición intracomunitaria o recibe un servicio que se localiza en destino, los problemas se centran, como ya señalábamos al principio de este trabajo, en conseguir cumplir los requisitos formales necesarios para proceder a la deducción de las cuotas que no soporta mediante repercusión, pero se encuentra obligado a ingresar en el Tesoro.

Así, en muchas legislaciones nacionales se ha venido exigiendo que estos sujetos cuenten con la factura expedida por su proveedor, como requisito para la práctica de la deducción. Sin ir más lejos, es lo que está sucediendo en el ordenamiento español.

Para el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el art. 97.Uno.3º de la LIVA, en su nueva redacción, introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, considera como documento justificativo del derecho a la deducción *“la factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto”*. Además, es preciso que la adquisición esté debidamente consignada en la correspondiente declaración-liquidación.

Con esta nueva normativa y como señala la DGT, en contestación a consulta de 5 de febrero de 2004²⁰, los sujetos que efectúen una adquisición intracomunitaria están sujetos a una doble obligación. De un lado, *“anotarán en el libro registro de facturas recibidas la factura original expedida por el empresario o profesional de otro Estado miembro que da origen a la adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto”*. De otro, *“consignarán debidamente la adquisición intracomunitaria de bienes en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se efectúe la misma, adicionando las cuotas del Impuesto devengadas y del Impuesto soportado relativas a la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada al resto de las cuotas devengadas y soportadas de dicho período de declaración-liquidación”*.

Para los casos de inversión del sujeto pasivo, distintos de las adquisiciones intracomunitarias -normalmente derivan de la recepción de un servicio localizado en destino-, el art. 97.Uno.4º de la LIVA sólo impone, aparentemente, que el empresario cuente con la factura que él mismo está obligado a expedir, donde se contiene la liquidación del impuesto. Sin embargo, el art. 165 de la misma Ley -al que se remite aquel precepto- exige que esta factura expedida por el adquirente -*“autofactura”* en el lenguaje vulgar- aparezca unida a la factura emitida por quien efectuó la prestación del servicio.

La práctica administrativa, con base en los preceptos que acabamos de citar, viene vinculando el derecho a la deducción a que el sujeto pasivo cuente con los dos documentos descritos, es decir, *“autofactura”* y factura expedida por el proveedor del servicio.

Como puede observarse, en las adquisiciones tanto intracomunitarias de bienes como internacionales de servicios cuando éstos se localizan en destino, el empresario destinatario de la operación ve vinculado su derecho a la deducción a la obtención de la factura expedida por el proveedor, lo que no siempre resulta fácil tratándose de relaciones internacionales.

3.2. La doctrina de la jurisprudencia comunitaria en los supuestos de inversión del sujeto pasivo

En este panorama, la STJCE de 1 de abril de 2004²¹ ha irrumpido flexibilizando los requisitos formales para la deducción de las cuotas en las operaciones internacionales. Así, proclama que, en dichas situaciones, el derecho puede ejercerse aunque no se esté en posesión de la factura. La resolución se refiere, de forma específica, a los supuestos en que la inver-

²⁰ Núm. 0159-04.

²¹ TJCE 2004, 90.

sión del sujeto pasivo se produce en servicios que resultan localizados en destino. Pero, a nuestro juicio, se trata de una doctrina general que, para el caso de las adquisiciones intracomunitarias, debe provocar una modificación en la normativa comunitaria o, al menos, en las nacionales, haciendo uso de las habilitaciones que aquélla prevé.

Antes de entrar en el examen de la resolución judicial citada, se hace preciso examinar cuál es la normativa comunitaria sobre la materia²². Comenzando con la que afecta a los supuestos de inversión del sujeto pasivo no motivados por una adquisición intracomunitaria, tenemos que acudir a los arts. 17.2.a) y 18.1.a) y d) de la Sexta Directiva.

El primero de los preceptos citados reconoce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el interior del país por las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en el desarrollo de sus actividades. Por su parte, el art. 18.1.a) establece, como regla general, la necesidad de que los sujetos pasivos cuenten, como requisito para poder ejercitar el derecho a la deducción, con una factura expedida conforme a las previsiones del art. 22.3. No obstante, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, la letra d) del mismo precepto señala que el ejercicio del derecho a la deducción estará condicionado a que se cumplan *“las formalidades que establezca cada Estado miembro”*.

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes la situación es más clara, ya que el art. 18.1.e) señala, expresamente, que la deducción de las cuotas exige que el sujeto pasivo incluya en su declaración todos los datos necesarios para determinar el importe debido *“y estar en posesión de una factura conforme al artículo 22, apartado 3”*. No obstante, el art. 18.3.bis autoriza a los Estados a permitir que esta deducción se practique sin necesidad de que el sujeto pasivo cuente con la factura expedida por el proveedor. En tal caso, *“los Estados miembros fijarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de la presente disposición”*.

Partiendo de la normativa expuesta, la STJCE de 1 de abril de 2004 se enfrenta al problema de decidir si en los casos de inversión del sujeto pasivo es necesario que éste cuente con la factura de su proveedor como requisito imprescindible para proceder a la deducción de las cuotas.

La cuestión se plantea porque la legislación alemana sí incluía dicha exigencia, lo que, según el Gobierno alemán y la Comisión, tiene apoyo en el propio art. 18.1 de la Sexta Directiva. Con independencia de otros argumentos más o menos colaterales, se viene a sostener que las letras a) y d) de dicho precepto establecen obligaciones acumulativas, de manera que, en estos casos, los sujetos pasivos, además de contar con la correspondiente factura, deben cumplir las formalidades adicionales que establezcan los Estados miembros.

Por otro lado, también se alega, a favor de la exigencia de factura, que ésta debe permitir identificar al sujeto pasivo, con su nombre y dirección, así como la operación de que se trate. Todo ello para verificar que la operación gravada realmente se ha realizado, facultad que reconoce la STJCE de 13 de diciembre de 1989²³. En el mismo sentido, se afirma la necesi-

²² Es preciso advertir que el Tribunal examina la normativa anterior a la reforma introducida por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, vamos a citar aquí los preceptos ya reformados, puesto que no se altera, en lo esencial, el problema que venimos examinando.

²³ TJCE 1990, 78.

dad de que la factura mencione la naturaleza del servicio y una descripción detallada de la operación facturada. Todo ello para poder comprobar el tipo de operación de que se trata, saber si la misma está gravada, determinar el lugar en que se ha llevado a cabo y, en su caso, la identidad del sujeto pasivo. Así, la localización en destino y la inversión del deudor frente a la Hacienda sólo se da en determinada clase de servicios y no en otros.

Esta argumentación es apoyada por el Abogado general en sus Conclusiones, donde recuerda el valor que posee la factura en orden a la deducción de las cuotas soportadas. Así, afirma que *“para deducir el IVA deberán existir pruebas de que éste ha sido soportado”*. Y, añade, que *“por este motivo, un sujeto pasivo que tenga derecho a deducir el IVA soportado debe ser meticuloso en la obtención y conservación de la documentación necesaria, para evitar la posibilidad de que una solicitud pueda denegarse por infundada”*. Estas afirmaciones, añadimos nosotros, han tenido tradicionalmente un apoyo expreso en la propia jurisprudencia comunitaria. Basta recordar aquí la Sentencia de 5 de diciembre de 1996²⁴, que establece, claramente, la vinculación entre el ejercicio del derecho a la deducción y la posesión del original de la factual. En esta línea, también se pronuncian otras resoluciones más recientes, como las Sentencias de 8 de noviembre de 2001 (Asunto C-338/98) y de 29 de abril de 2004²⁵. En la primera condena al Reino Unido porque permitía que, sin factura, el empresario dedujese una parte de la compensación que abone a los empleados por la utilización de sus automóviles particulares con fines profesionales. En la segunda, declara que el derecho a la deducción sólo puede ejercitarse desde el momento en que se disponga de la correspondiente factura, sin que ello suponga atentado alguno a los principios de neutralidad y proporcionalidad.

Así las cosas, todo parecía indicar que el Tribunal iba a continuar, en este caso, con la línea formalista que viene caracterizando la interpretación de la Sexta Directiva en esta materia. Sin embargo, se ha producido lo que nosotros entendemos como un importante cambio de tendencia, al menos en las operaciones internacionales.

El Tribunal comienza afirmando la relevancia que presenta el derecho a la deducción en el funcionamiento del IVA, como mecanismo que *“tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas”*. Es pieza fundamental a través de la que se hace efectivo el principio de neutralidad y, por ello mismo, no puede limitarse.

En este contexto, la resolución que venimos comentando considera que *“la única disposición aplicable a un procedimiento de autoliquidación –así es como se refiere el Tribunal a los supuestos de inversión del sujeto pasivo- como el del presente asunto es el citado artículo 18, apartado 1, letra d). Por tanto, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate”*. Es decir, entiende que los requerimientos formales de las letras a) y d) del art. 18.1 no son acumulables, debiendo cumplirse sólo los segundos. En apoyo de su tesis, cita la letra c) del mismo precepto, que también establece la necesidad de que el sujeto pasivo cumpla con las formalidades establecidas por el Estado de que se trate. Y dicho precepto se refiere a supuestos de autoconsumo, donde no es posible que el obligado cuente con

24 TJCE 1996, 222.

25 TJCE 2004, 118.

factura alguna expedida por el proveedor. Por tanto, cuando la norma se remite a esas otras formalidades previstas en las legislaciones nacionales, no puede estar refiriéndose a la posesión del original de la factura.

Para finalizar, el Tribunal realiza también un juicio acerca de los límites a los que se encuentran sujetas las facultades de los Estados miembros a la hora de regular las formalidades previstas en el art. 18.1.d) de la Sexta Directiva. La conclusión que se obtiene es que estos requisitos, de orden formal, no pueden ser tan estrictos que supongan la necesidad de disponer de una factura expedida conforme al art. 22.3 de la Sexta Directiva. Por el contrario, tienen que limitarse a *“lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente”*.

Para llegar a esta convicción, el Tribunal utiliza dos tipos de argumentos. De un lado, señala que la facultad reconocida a los Estados en el tan mencionado art. 18.1.d) tiene una función meramente instrumental, como es la de garantizar la recaudación del IVA y su control por la Administración tributaria. Por ello mismo, *“esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción”*.

De otro lado, se reconoce que una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos objeto de comprobación. Sin embargo, el Tribunal considera que en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, el Estado sólo puede atribuir la condición de obligado tributario al destinatario de la operación si ha efectuado la verificación de que se da el presupuesto de hecho, partiendo de datos comprobables. En consecuencia, *“cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho”*.

Como corolario de todo lo anterior, la Sentencia afirma que *“a la luz de las consideraciones precedentes procede responder a la primera cuestión que, en el marco de un procedimiento de autoliquidación, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, no está obligado a estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva para poder ejercer su derecho a deducción”*. Esta exigencia *“daría lugar, por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del IVA por su condición de destinatario de los servicios, corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto”*.

3.3. La aplicación de la doctrina antiformalista a las adquisiciones intracomunitarias de bienes

La Sentencia que acabamos de examinar parte, como puede observarse, de una posición menos formalista que la sostenida por los Estados miembros y la propia Comisión. Así, pone el acento en el peligro de que se produzca una quiebra en la neutralidad del impuesto en los casos de inversión del sujeto pasivo, aunque ello suponga, en alguna medida, sacrificar el rigor formal en su aplicación.

Esta doctrina, a nuestro juicio, debe trasladarse a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, donde también se produce el riesgo de que el sujeto pasivo, destinatario de la entre-

ga, no pueda deducir las cuotas que se encuentra obligado a ingresar por no disponer de la correspondiente factura. Con el añadido, en este caso, de que, como hemos señalado de manera reiterada, nos encontramos ante un régimen transitorio cuya prolongación indefinida no debería haberse producido y obedece, simplemente, a la falta de acuerdo entre los Estados.

No obstante, lo cierto es que esta identidad de razón no permite obviar el tenor literal del art. 18.1.e) de la Sexta Directiva, que sí exige una factura expedida con arreglo al art. 22.3 de la misma norma. Por tanto, parece que se hace necesaria una modificación de la normativa comunitaria. Pero tampoco puede olvidarse que el apartado 3.bis del primero de los preceptos citados autoriza a los Estados miembros a permitir la deducción de las cuotas, en estos casos, sin necesidad de factura. Por tanto, es posible que las legislaciones nacionales acojan la fundamentación esgrimida por el Tribunal, en beneficio de la mejor salvaguarda del principio de neutralidad. Mucho nos tememos que no será así, ya que los Estados miembros suelen primar sus facultades de control, apurándolas hasta donde les permite la normativa comunitaria.

3.4. Análisis de la normativa española

Para finalizar, sólo nos queda realizar alguna observación en torno a la legislación española, que ya tuvimos ocasión de describir. Ante todo, debe resaltarse su adecuación a la normativa comunitaria, puesto que en los supuestos de inversión del sujeto pasivo no impone, como requisito para ejercitar el derecho a la deducción, la posesión de la factura, mientras que sí lo hace en las adquisiciones intracomunitarias.

No obstante, debemos realizar ahora dos observaciones. En el caso de inversión del sujeto pasivo, la jurisprudencia comunitaria nos permite afirmar, con rotundidad, que no puede excluirse el derecho a la deducción en los casos en que aquél incumple la obligación de conservación de las facturas emitidas por el proveedor (art. 165 de la LIVA). Dicha conducta podrá ser objeto de la correspondiente sanción, por incumplimiento de una obligación de carácter formal, pero no puede impedir que el sujeto pasivo deduzca las cuotas. En consecuencia, la práctica administrativa debe acomodarse a la doctrina establecida por el Tribunal.

En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, resulta conveniente, *de lege ferenda*, que España haga uso de la autorización contenida en el art. 18.3.bis de la Sexta Directiva, eximiendo a los sujetos pasivos del deber de disponer de la factura expedida por el proveedor.

4. CONCLUSIONES

No queremos finalizar este trabajo sin formular dos tipos de conclusiones. Las primeras, afectan a todos los Estados miembros de la Unión, mientras que las segundas están pensadas específicamente para el caso español.

Por lo que se refiere a las cuestiones comunes a todos los países europeos, parece indudable que urge dar por terminado el régimen transitorio del impuesto, por varias razones. La principal, ya que no puede afirmarse, con todo rigor, que exista un mercado único mientras que la supresión de controles fiscales y fronteras no se vea acompañada de la existencia de

un auténtico impuesto indirecto común, que se exija de manera uniforme y sin distinción según que la operación se efectúe en el interior de un Estado o entre varios. En segundo lugar, porque el sistema perjudica la competitividad de los empresarios europeos, que se ven obligados a cumplir un importante número de obligaciones formales, con los costes indirectos que ello supone. Además, no operan, realmente, como sí lo hacen empresarios de otras zonas económicas –por ejemplo estadounidenses–, en un verdadero mercado único y sin trabas fiscales, por mucho que éstas sean de carácter formal. Por último, ya que el régimen transitorio ofrece múltiples posibilidades de fraude a las tramas organizadas, a la vez que dificulta el ejercicio de los derechos por parte de los empresarios que sí pretenden cumplir cabalmente con sus obligaciones.

Las reflexiones finales que queremos realizar en torno a España se refieren al especial valor que pretende otorgarse en nuestro ordenamiento jurídico a la factura, expresión, tal vez, del celo mostrado por la Administración tributaria en la persecución del fraude fiscal. Dos datos relevantes podemos aportar al respecto:

– De un lado, en fechas recientes ha tenido lugar la aprobación de un nuevo reglamento en materia de facturación –el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre–, en cuya Exposición de Motivos puede leerse lo que sigue: “en todo caso, ha de señalarse que la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales, tal y como dispone el artículo 97 de la Ley del Impuesto, lejos de configurarse como un medio de 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 sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley, lo que se acredita con este documento”.

– De otro lado, la nueva LGT dispone, en su art. 106.3, que “los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria”.

Como puede observarse, existe la concepción de que la factura en IVA viene a ser un requisito constitutivo del derecho a la deducción y, en el resto de los impuestos, se pretende atribuir a este documento, por obra de la Ley, un valor prioritario como medio de prueba.

A nuestro juicio, ambas afirmaciones son muy discutibles. Por lo que se refiere al IVA, creemos que la jurisprudencia comunitaria que hemos analizado en este trabajo permite rechazar la idea de que la factura constituye un requisito de deducibilidad. Si así fuera, no cabría la posibilidad de ejercer tal derecho en su ausencia en ningún supuesto, ya que el derecho mismo no habría nacido. Y, tal y como hemos visto, no puede exigirse factura en los casos de inversión del sujeto pasivo. Es más, creemos que debe eximirse también de dicho requisito, tal y como permite expresamente la Sexta Directiva, en las adquisiciones intracomunitarias. Por tanto, debe concluirse que, frente a lo que afirma el Real Decreto 1496/2003, nos encontramos ante una prueba tasada. Incluso, no puede descartarse que, en el futuro, la jurisprudencia comunitaria admita otros medios de prueba.

En relación con los demás tributos, entendemos que el art. 106.3 carece de valor alguno. Es cierto que la factura es el medio más directo y claro de acreditar un gasto o una deducción, pero no es necesario que así lo señale un precepto, sino que se deduce de la propia naturaleza de las cosas. Lo que no puede admitirse, en ningún caso, es que se pretenda atribuirle el valor del único medio de prueba admitido, con vulneración del principio de capacidad económica. Por ello, siguen siendo válidas las afirmaciones de la propia DGT, en contestación a consulta de 13 de octubre de 2003²⁶, cuando señala que “la falta de factura completa, no supone la imposibilidad de probar la realidad y el importe de las operaciones celebradas sin ese concreto soporte documental, por cuanto resultará de aplicación lo previsto en los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria, en los que se establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”.