

LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN LOS SUPUESTOS EN QUE
EL DESTINATARIO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago

Abogado

ESTUDIO TRIBUTARIO GARCIA NOVOA

El régimen de la facturación en las actividades empresariales y profesionales ha estado en el centro de diversas polémicas en los últimos tiempos, en especial por los problemas suscitados con la aprobación del nuevo Reglamento de Facturación por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, recientemente modificado. Entre sus novedades, esta norma eliminó la obligación de expedir *autofactura* en adquisiciones intracomunitarias de bienes. La autofactura, aunque se funde en una práctica muy asumida en la gestión interna de las empresas, constituye una auténtica ficción jurídica. En realidad, bajo esta denominación de autofactura se esconde la exigencia de una obligación formal a cargo de los verdaderos sujetos pasivos del impuesto en los casos de adquisiciones intracomunitarias y de inversión del sujeto pasivo por prestaciones de servicios suministrados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio que son los adquirentes o destinatarios. En estos supuestos, y aunque las operaciones en cuestión se incluyan en una liquidación de IVA cuyo objeto siempre es ingresar una diferencia entre lo soportado de proveedores y lo repercutido a clientes, el sujeto pasivo está practicando una autoliquidación de una deuda propia. Aunque esa deuda se integre en el IVA devengado de una declaración trimestral y se permita su deducción. La “autofactura”, que sigue exigiéndose en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, no sería más que una declaración a cargo del sujeto pasivo del IVA y debería bastar su emisión para entender cumplidas todas las obligaciones formales vinculadas a la mal llamada *autorrepercusión* del impuesto. Pero no es así.

Y aunque el RD 1496/2003 suprimió la exigencia de autofactura en las adquisiciones intracomunitarias, se mantiene la obligación de que los adquirentes cuenten con la factura expedida por su proveedor para la práctica de la deducción. Es lo que ha establecido el art. 97.Uno.2º de Ley del IVA, en su redacción por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, interpretada en términos, a nuestro juicio, muy rigurosos, por la DGT, en respuesta a consulta de 5 de febrero de 2004. A la supresión de la obligación de expedir autofactura se une la conservación de esta obligación formal a

cargo de los que efectúen adquisiciones intracomunitarias. Los Estados, y España no es una excepción, están reaccionando con la imposición de requisitos formales a las dificultades para fiscalizar las adquisiciones intracomunitarias en un escenario de mercado interior único carente del instrumento de control de las fronteras comerciales.

Pero también en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, la Ley del IVA exige al sujeto estar en posesión de la factura completa expedida por el proveedor. El art. 165 impone que esta *autofactura* aparezca unida a la factura emitida por quien efectuó la prestación del servicio y la Administración viene exigiendo que el sujeto pasivo cuente con los dos documentos. Por tanto, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las prestaciones 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. Y en la medida en que se dificulta la deducción, se afecta a un elemento esencial del régimen del IVA que constituye la esencia de la neutralidad del impuesto. Como ha proclamado el TJCE deben evitarse los requisitos formales que dificulten excesivamente el derecho a la devolución (por todas, sentencia *Comisión-Reino de España* de 9 de junio de 1992 (Asunto C-96/891)-.

La situación es grave si tenemos en cuenta que Sin embargo, este condicionamiento de la deducción a la posesión de la factura completa no tiene apoyo en el Derecho Comunitario. La Sexta Directiva establece las exigencias para que las facturas sean admitidas como medio de prueba en el art. 22,3, y a pesar de las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115, no hace referencia a los requisitos formales en la *modalidad de autoliquidación* (cuando el sujeto pasivo sea el destinatario), limitándose a señalar en su art. 18,1, d) que, para estos casos, cada Estado fijará las formalidades para que el IVA sea deducible. Aunque es a los Estados a quienes corresponde regular estos requisitos, parece evidente que habrán de respetar el principio general consolidado por la doctrina del Tribunal de Luxemburgo de que no se pueden fijar reglas formales que dificulten excesivamente la deducción del impuesto.

En este panorama irrumpe la sentencia *Finanzamt Gummersbach y Gerhard Bockemühl* de 1 de abril 2004 del TJCE (Asunto C-90/02). Esta sentencia reconoce la importancia de la factura como medio de prueba a efectos de acreditar el IVA realmente soportado. Pero, al mismo tiempo, señala que en los supuestos de autoliquidación del IVA por inversión del sujeto pasivo, la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar quién es el deudor del IVA y conoce la cuantía por lo que no

cabe imponer requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la deducción y pongan en peligro la neutralidad del impuesto. Y, en consecuencia, dice la mencionada sentencia, cuando un sujeto pasivo, por su condición de destinatario de servicios, es designado deudor del IVA correspondiente a tales servicios, la Administración tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a deducción que tal sujeto se encuentre en posesión de una factura emitida conforme al artículo 22, 3 de la Sexta Directiva. Así, señala la sentencia que “un sujeto pasivo, que por su condición de destinatario de servicios es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios con arreglo al art. 21, 1, de la Sexta Directiva, no está obligado a estar en posesión de la factura expedida conforme al art. 23, 3 de dicha Directiva para poder ejercer su derecho a deducción”.

Lo que viene a reconocer el TJCE es que la remisión que hace el art. 18, 1, d) de la Sexta Directiva a los ordenamientos internos para fijar los requisitos de la deducción del IVA en caso de *inversión del sujeto pasivo* no permite a los Estados miembros imponer para la deducción del IVA en el caso de que el obligado sea el destinatario requisitos equivalentes a los del artículo 22, 3 de la misma Directiva, pues éstos sólo resultan aplicables cuando exista verdadera “repercusión” y extenderlos a los supuestos de *autoliquidación* podría considerarse, a nuestro juicio, un requisito formal que *dificulta excesivamente el derecho a la devolución*.

A partir de esta resolución, la Administración no puede seguir aplicando los arts. 97.Uno.2º y 165 de la Ley del IVA por ser incompatibles con el Derecho Comunitario. Si así no lo hiciese los contribuyentes podrán pedir a los tribunales su inaplicación; Sabido es que, desde la clásica sentencia *Simmenthal* de 9 de marzo de 1996, los órganos de un Estado deben inaplicar las normas internas que consideren contrarias al Derecho Comunitario sin esperar a su modificación. Y existe una consolidada doctrina del TJCE (por todas, sentencia *International Chemical Corporation* de 13 de mayo de 1981C-66/80) según la cual los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo vinculan la aplicación futura del Derecho Comunitario por parte de todos los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. Por eso es posible y aconsejable el planteamiento de cuestiones prejudiciales antes los tribunales de lo contencioso e, incluso, ante los tribunales económico-administrativos que, a estos efectos, tienen la condición de jueces de lo comunitario.