

Roj: **STS 938/2014** - ECLI: **ES:TS:2014:938**Id Cendoj: **28079130022014100112**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **10/03/2014**Nº de Recurso: **5679/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 4142/2011,**
STS 938/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Marzo de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 5679/11, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2011 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 688/10, relativo a la liquidación por el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2007. Ha intervenido como parte recurrida la entidad URBANIZADORA SECTOR IV, S.L., representada por la procuradora doña María Dolores de Haro Martínez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso administrativo deducido por Urbanizadora Sector IV, S.L., frente a la resolución adoptada el 21 de septiembre de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, procediendo a anularla, así como también los actos administrativos de los que traía origen, por no ser conformes a derecho, y «declarando el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la cuota litigiosa más los intereses de demora».

Dicha resolución administrativa revisora había desestimado la reclamación económico-administrativa 7330/08, presentada por Urbanizadora Sector IV, S.L., contra la liquidación que, con fecha 25 de septiembre de 2008, le giró el Inspector Coordinador en la Sede de Alicante de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al impuesto sobre el valor añadido, que le reconoció el derecho a la devolución de 798.794,02 euros (790.156,42 de cuota y 8.637,60 de intereses de demora), en vez de los 1.159.175,54 euros que solicitó en la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2007, al carecer de **facturas** que acreditasen el derecho a la deducción de cuotas por un importe total de 369.019,12 euros.

La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida se halla en su fundamento de derecho tercero. La Sala de instancia comienza recordando su rechazo en algunas sentencias anteriores a considerar la escritura pública de compraventa como un documento equivalente a la **factura**, a los efectos de justificar la repercusión del impuesto sobre el valor añadido, recogiendo el criterio plasmado por esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 8 de noviembre de 2004 (casación 6295/99, FJ 3º).

Expone a continuación que en sentencia de 11 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 219/08, FFJJ 3º y 4º), esta Sección concluyó que ha de permitirse la deducción del impuesto sobre el valor añadido del que se deje constancia en una escritura pública que refleje los datos que contiene la **factura**.



Acaba decidiendo la estimación del recurso, que «conlleva la declaración de nulidad de los actos administrativos impugnados, y la declaración del derecho de la recurrente a que le sea devuelta la cuota litigiosa del IVA del año 2007 por importe de 369.019,12 euros con los intereses de demora» (sic), con el siguiente razonamiento:

«En el supuesto enjuiciado el propio actuario concluyó [respecto de cuotas para las que el obligado tributario no aportaba **factura**] que:

"Estas cuotas se consideran deducibles por las siguientes circunstancias:

a) La cuota a compensar por importe de 208.718,73 por que así se le reconoció al obligado tributario en el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección el 30 de abril de 2007.

*b) El resto de cuotas procede de la permuta de terrenos por obras de urbanización que el obligado tributario se comprometió a realizar, operación en la que el IVA devengado tanto por la entrega de los terrenos por las obras de urbanización se produce en el momento de la entrega de aquellos. En el acuerdo de liquidación mencionado anteriormente se exigió el IVA devengado por las obras de urbanización si bien no se dedujo el IVA soportado en la adquisición de los terrenos al carecer el sujeto pasivo de la correspondiente **factura** emitida.*

*A juicio del actuario el reconocimiento en un documento público (acuerdo de liquidación) de la realidad de la entrega de los terrenos y el registro de las cuotas soportadas en el correspondiente libro son requisitos formales suficientes para permitir la deducción de las cuotas aunque no se disponga de **factura**.*

*A estos efectos debe dejarse constancia de que el obligado tributario ha presentado reclamación económico-administrativa al objeto de conseguir que los proveedores le emitan la **factura** relativa a la entrega del terreno".*

A la vista de estas consideraciones, que la Sala plenamente comparte y da por reproducidas, de la constancia en autos de que las reclamaciones económico-administrativas fueron estimadas reconociéndose la obligación de expedir **factura**, o declarándose que ha tenido lugar la satisfacción extraprocésal de la pretensión, y a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en unificación de doctrina, no cabe sino estimar el recurso».

SEGUNDO .- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 27 de diciembre de 2011, en el que invoca un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), con el que denuncia la infracción del artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre), así como de la doctrina jurisprudencial relativa al mismo.

Comienza recordando el tenor del precepto legal, para destacar que vincula el derecho a la deducción de las cuotas soportadas a la existencia de **factura** o recibo original.

Reproduce a continuación un pasaje de la sentencia de 8 de noviembre de 2004 (casación 6295/99), en el que se subraya la exigencia de la **factura** como justificante para poder ejercer el derecho a deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas, y se asevera que la **factura**, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad, derivado de las normas de la Unión Europea.

«Así las cosas -prosigue-, a pesar de los antecedentes que constan en autos, en el presente supuesto no se ha acreditado el cumplimiento del requisito del artº. 97.1 de la Ley 37/1992, dada la inexistencia de **facturas**. No se ha aportado tal **factura**, a pesar de la reclamación que después se hizo, lo que priva del derecho de compensación pretendido» (sic).

Aduce que, si bien la sentencia recurrida se basa en la pronunciada por esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo el 11 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 219/08), en el caso de autos se examina una liquidación referida al ejercicio 2007, posterior al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de noviembre), a diferencia de lo que sucedía en el supuesto analizado en aquella sentencia, en el que además existía una escritura pública de renuncia a la exención del impuesto.

Afirma coincidir, en cualquier caso, con la apreciación que efectúa el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución anulada por la sentencia aquí recurrida, en el sentido de que «el derecho a la deducción podrá ejercitarse en el período de liquidación en que se haya devengado la cuota a deducir si se cumplen todos los requisitos, pero si falta alguno de estos, como aquí sucede, dicho derecho podrá ejercitarse en otro período posterior, concretamente en el período de liquidación en el que concurren dichos requisitos y se tenga ya la correspondiente **factura**» (sic).



Termina solicitando la casación de la sentencia recurrida y la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

TERCERO .- Urbanizadora Sector IV, S.L., se opuso al recurso por escrito registrado el 3 de abril de 2012, en el que interesó su desestimación.

Sostiene que el criterio plasmado por esta Sección en la mencionada sentencia de 11 de julio de 2011 , que sirve de apoyo a la aquí recurrida, coincide con el que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo a la cual no cabe imponer al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido requisitos formales para ejercitar su derecho a la deducción que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercitarlo. Cita, en concreto, las sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade* (asuntos C-95/07 y C-96/07, apartados 60 y siguientes), y 21 de abril de 2005 , *HE* (asunto C-25/03), que le llevan a aseverar que «los artículos 18, apartado 1, letra a) y 22, apartado 2, de la Sexta Directiva, no exigen, para poder ejercitar la deducción del IVA, que el sujeto pasivo disponga necesariamente de una **factura**. Por lo que admite la deducción por el sujeto pasivo, aún sin disponer de **factura**, por tener acreditado la efectividad de la operación sujeta al IVA» (sic).

Concluye, a continuación, que «el TJUE justifica la exigencia de requisitos formales, pero limita las consecuencias de su incumplimiento, en razón a que no pueda ser utilizado de forma **desproporcionada**, en los supuestos en que la Administración impide, sólo en base al incumplimiento formal, el ejercicio del derecho a deducir el IVA, cuando se cumplen los requisitos materiales y la Administración dispone de la información acreditativa de la efectividad de la operación realizada» (sic).

Reputa como insostenible en derecho la alegación del abogado del Estado de que los hechos examinados en la sentencia citada de 11 de julio de 2011 son previos a la vigencia del Real Decreto 1496/2003, lo que impediría aplicar aquí ese mismo criterio, porque, desde un punto de vista formal, un reglamento no puede nunca limitar un derecho reconocido en la ley que desarrolla, en este caso, lo previsto en el artículo 97 de la Ley 37/1992 , y, desde una perspectiva material, el reglamento de facturación no disciplinaba el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, únicamente regulaba las condiciones formales en las que debían expedirse las **facturas**.

Acaba destacando que en el supuesto de autos, además de existir la escritura pública de transmisión de los terrenos y de constar la operación gravada en la escritura pública de permuta, obra en el expediente el reconocimiento expreso por la Administración tributaria: **(a)** de la efectividad de la operación; **(b)** del cumplimiento de las obligaciones tributarias registrales y **(c)** del derecho a que le sea entregada la correspondiente **factura** por quien tenía la obligación de emitirla y no lo hizo.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 4 de abril de 2012, fijándose al efecto el día 5 de marzo de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La Administración General del Estado combate en este recurso de casación la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2011 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso 688/10 , interpuesto por Urbanizadora Sector IV, S.L., frente a la resolución adoptada el 21 de septiembre de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, anulando esta resolución y los actos administrativos de que traía origen, por no ser conformes a derecho, y «declarando el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la cuota litigiosa más los intereses de demora».

Dicha resolución administrativa de revisión había rechazado la reclamación económico-administrativa 7330/08, presentada por Urbanizadora Sector IV, S.L., contra la liquidación que, con fecha 25 de septiembre de 2008, le giró el Inspector Coordinador en la Sede de Alicante de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al impuesto sobre el valor añadido, que le reconoció el derecho a la devolución de 798.794,02 euros (790.156,42 de cuota y 8.637,60 de intereses de demora), en vez de los 1.159.175,50 euros que solicitó en la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2007, al carecer de las **facturas** que acreditaran el derecho a la deducción de cuotas por un importe total de 369.019,12 euros.

Con sustento en la sentencia de 11 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 219/08, FFJJ 3º y 4º), donde esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo consideró que se ha de permitir la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado que conste en escritura

pública, cuando ésta refleje los datos que contiene la **factura**, la Sala de instancia decide estimar el recurso de la compañía demandante, razonando su decisión en los términos de que hemos dejado constancia en el primer antecedente de esta sentencia.

La Administración General del Estado se alzó en casación invocando un único motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción, con el que denuncia la infracción del artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, así como la de la doctrina jurisprudencial relativa a este precepto.

En síntesis, el abogado del Estado aduce: **(a)** que aquí se examina un supuesto relativo al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2007, posterior pues al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de facturación y se modifica el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, y no uno anterior al mismo, como acontecía en aquella sentencia de 11 de julio de 2011; y **(b)** que, como apreció el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, el derecho a la deducción podrá ejercitarse en el período de liquidación en que se haya devengado la cuota a deducir si se cumplen todos los requisitos, pero si falta alguno de ellos, como sucede en el caso, el derecho sólo se podrá realizar en el período de liquidación en que se tenga la correspondiente **factura**.

Urbanizadora Sector IV, S.L., opone en sustancia: por un lado, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea «justifica la exigencia de requisitos formales, pero limita las consecuencias de su incumplimiento, en razón a que no pueda ser utilizado de forma **desproporcionada**, en los supuestos en que la Administración impide, sólo en base al incumplimiento formal, el ejercicio del derecho a deducir el IVA, cuando se cumplen los requisitos materiales y la Administración dispone de la información acreditativa de la efectividad de la operación realizada» (sic); y, por otro lado, que no se sostiene en derecho aducir que, como el acontecer examinado en la citada sentencia de 11 de julio de 2011 es previo a la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, no cabría aplicar aquí su mismo criterio al ser los hechos posteriores, porque un reglamento no puede limitar un derecho reconocido en la ley que desarrolla y porque el reglamento de facturación no regulaba el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, sino las condiciones formales de expedición de las **facturas**.

SEGUNDO .- Para determinar la procedencia del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido en el ejercicio 2007, se ha de partir de los artículos 167, 168.a), 178.a), 218 y 238.2 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1), vigente desde el 1 de enero de 2007 (artículo 413). Y debemos de proceder de tal modo porque, al ser el impuesto sobre el valor añadido un tributo armonizado en la Unión Europea, el Reino de España está impelido al cumplimiento de las prescripciones que derivan de esos preceptos, mediante a trasposición de esa Directiva a nuestro derecho interno.

El artículo 167, incluido como el siguiente dentro del Título X, «Deducciones», del Capítulo 1, «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», prevé que «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

El artículo 168 dispone que «[e]n la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

El artículo 178, integrado en el Capítulo 4, «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», del mismo Título X, establece que, a tal fin, «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 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 artículo 218, ubicado en la Sección Segunda, «Concepto de **factura**», del Capítulo 3, «Facturación», del Título XI, «Obligaciones de los sujetos pasivos y determinadas personas que no son sujeto pasivo», preceptúa que «[a] efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como **factura** cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo».

Finalmente, el artículo 238.2, radicado en la Sección Sexta, «Medidas de simplificación», del mismo Capítulo 3, señala que «[l]as **facturas** deberán contener, en todo caso, los elementos siguientes: a) la fecha de expedición de la **factura**; b) la identificación del sujeto pasivo; c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados; d) la cuantía del IVA que deba abonarse o los datos que permitan calcularlo». Bien es cierto que el apartado 1 de este mismo artículo 238 contrae estas «medidas de simplificación» a los siguientes supuestos:



«Previa consulta del Comité del IVA y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrán disponer que no sea obligatorio que en las **facturas** relativas a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio figuren algunos de los elementos establecidos en los artículos 226 y 230, a reserva de las disposiciones que los Estados miembros tienen la facultad de adoptar en virtud de los artículos 227, 228 y 231, en los siguientes casos: a) cuando el importe de la **factura** sea pequeño; b) cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividades de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas **facturas** dificulten el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones previstas en los artículos 226 y 230».

Como se ve el ejercicio del derecho a la deducción por los sujetos pasivos de las cuotas que les repercutan otros sujetos pasivos en las entregas de bienes que utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas requiere estar en posesión de una **factura**, debiendo aceptar los Estados miembros como tal, cualquier documento o mensaje en papel que cumpla las condiciones exigidas, lo que supone, cuando menos, contener la fecha de la expedición, la identificación del sujeto pasivo y de los bienes entregados o servicios prestados, así como la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que deba abonarse o los datos que permitan calcularlo.

Es menester recordar ahora el contenido de los artículos 92, 93, 94 y 97 de la Ley 37/1992, en su redacción aplicable *ratione temporis*, y en lo que a este recurso importa:

Artículo 92. Cuotas tributarias deducibles.

«Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa, o satisfecho por las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

[...]

Dos. El derecho a la deducción, establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley».

Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción.

«Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley [...].»

Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]».

Artículo 97. Requisitos formales de la deducción.

«Uno. *Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos 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.

[...]

Dos. *Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.*

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

[...].».

Pues bien, en el preámbulo del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento de facturación y modificó el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, se lee:

«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.

En materia de facturación, la normativa comunitaria en esta materia había sido muy parca hasta fecha reciente, pues se limitaba a señalar unos requisitos mínimos que los Estados miembros de la Comunidad Europea habían de exigir a toda **factura**. Con la aprobación de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, se han regulado en el ámbito comunitario una serie de cuestiones relativas a la facturación, y se ha simplificado y armonizado la expedición de **facturas** en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En estricta correspondencia con esta directriz, el artículo 6.9 del Reglamento de facturación establecía: «[a] efectos de lo dispuesto en el artículo 97. uno de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de **factura** aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo». Previendo el artículo 13.1 del mismo reglamento la obligación de expedir una **factura** sustitutiva rectificativa cuando la original no cumpla con tales requisitos.

El artículo 3 del Reglamento de facturación, por su parte, establecía los supuestos tasados en los que la obligación de expedir **factura** podía ser sustituida por la expedición de tiques; disponiendo el artículo 7 cuál debía ser el contenido de los mismos y previendo el artículo 13.1 la obligación de expedir un tique rectificativo cuando el original no lo cumpliera.

Y, en fin, aunque sólo para supuestos tasados [«Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las **facturas**, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la **factura** no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto »], el apartado 7 del artículo 6 del Reglamento de facturación admitía la entrega de **facturas** que contuvieran únicamente las siguientes menciones: «a) La fecha de su expedición»; «b) La identidad del obligado a su expedición»; «c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados», y «d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla».

A la vista de lo expuesto, estar en posesión de la correspondiente **factura** constituía en el ejercicio 2007, y sigue constituyendo ahora, un requisito formal exigido a los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido para poder ejercitar su derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

TERCERO .- En la sentencia de 11 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 219/08, FJ 3º), que sirve de apoyo a la aquí recurrida, esta Sección Segunda manifestó:

«[...] a tenor del artículo 97 de la Ley 37/92 lo que constituye un requisito sustantivo de la deducibilidad del IVA es la posesión del "documento justificativo de la deducción".

De este modo, la tenencia de ese "documento justificativo de la deducción" es no sólo un elemento probatorio de haber soportado las cuotas del IVA, sino un requisito sustantivo para hacer efectiva la deducción. Pero el problema aquí planteado no es tanto la naturaleza probatoria o sustancial que tiene el documento justificativo de la deducción sino el de si la **factura** puede ser sustituida por otro documento.

La respuesta positiva se impone: En primer lugar, porque el artículo 97 de la Ley 37/92 supedita el derecho a la deducción no a la tenencia de **factura** sino del documento justificativo del derecho, mención que reiteran los apartados 1 y 4 del artículo 97 del mismo texto legal, lo que se ratifica el artículo 89 cuando se alude a la **factura** o documento análogo como medio representativo de la operación. Esto desde el plano de la exégesis de los preceptos legales.



(Naturalmente el documento que sustituye a la **factura** debe contener todos los datos que la **factura** incorpora reglamentariamente).

Abona la conclusión enunciada, el hecho de que se acepte la renuncia a la exención en la escritura pública de transmisión del inmueble, pues aunque la doctrina sobre las condiciones y circunstancias de esa renuncia no deciden el problema aquí controvertido, es evidente que se presupone que el documento justificativo de haber soportado la carga del impuesto es la escritura, documento al que no suele acompañar **factura**, y que, por tanto, es aceptado como sustitutivo de ésta.

Desde los principios hay que llegar a idéntica conclusión pues nada justifica la no deducibilidad del impuesto cuando está documentalmete acreditada que se ha soportado la carga, y el documento que sustituye a la **factura** contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la **factura**.

En cualquier caso, hay que subrayar que los hechos tuvieron lugar en 1998 y 1999, es decir, con anterioridad al Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre».

En la posterior sentencia de 26 de abril de 2012 (casación para la unificación de doctrina 149/10, FJ 5º), relativa al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2001, llegamos a idéntica conclusión, pero ahora con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos formales para la deducción del impuesto sobre el valor añadido y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto; a saber:

«[...] hemos reiterado que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Collée* (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade* (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)» [véanse entre otras las Sentencias de 10 de mayo de 2010 (rec. cas. núms. 1432/2005 y 1454/2005), FFDD Segundo y Cuarto, respectivamente; de 28 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 1030/2007), FD Quinto; de 24 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 2885/2006), FD Quinto; de 9 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5705/2008), FD Quinto; de 3 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 202/2007), FD Segundo; de 18 de julio de 2011 (rec. cas. núm. 5491/2008), FD Tercero; de 1 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 786/2009), FD Tercero; y de 26 de enero de 2012 (rec. cas. para la unif. de doctrina núms. 300/2009 y 1560/2010), FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente].

Del mismo modo hemos mantenido que «todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación **desproporcionada** de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia* (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros* (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia* (C-78/00, apartado 30)» [Sentencias de 10 de mayo de 2010, cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011, cit., FD Quinto; de 9 de mayo de 2011, cit., FD Quinto; de 3 de junio de 2011, cit., FD Segundo; de 18 de julio de 2011, cit., FD Tercero; de 1 de diciembre de 2011, cit., FD Tercero; y de 26 de enero de 2012, cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente].

Debemos en este punto, y ahondando en lo anterior, considerar lo dicho en nuestra Sentencia de 26 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5132/2006) en la que se expuso lo siguiente:

«La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la **factura** original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la **factura** está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la **factura** no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo.

En este sentido en la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS. C-85/95, *John Reisdorf*, ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea **factura**, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.



Acorde con esta orientación, en el 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 IVA, luego de ponerse de manifiesto la importancia que tiene la **factura** para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, se añade que la **factura** no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la **factura** completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas.

En suma, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

En favor de la flexibilización del rigor formalista se encuentra también la sentencia del TJCE de 1 de abril de 2004, AS C-90/02, al otorgar relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto» (FD Cuarto).

Pues bien, trasladada la anterior doctrina al caso planteado, es claro que la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la **factura**, a excepción, claro está, del número. Y tal documento ha de reputarse medio fehaciente que justifica la operación, los correspondientes gastos, y la cuota soportada y, por tanto, el mismo ha de considerarse, a los efectos de lo dispuesto en el art. 97.Uno de la LIVA, documento justificativo habilitante para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente de la cuota de IVA soportada por la compra de las fincas incluidas en dicha escritura pública».

Hemos reiterado este mismo pronunciamiento en la reciente sentencia de 30 de enero de 2014 (casación 4717/09, FJ 3º), relativa también al impuesto sobre el valor añadido de 2001.

Esta equiparación entre la posesión de la correspondiente **factura** y la posesión de una escritura pública que cuente con todos los datos que aquélla debe contener, salvo claro está el número, no deja de ser excepcional y sólo posible, a los efectos de ejercer el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, si la operación gravada está fehacientemente acreditada, en tanto que, acudiendo a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se ponen de manifiesto dos hitos esenciales: el primero, que todas las obligaciones formales del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción, y el segundo, que una aplicación **desproporcionada** de esas exigencias adjetivas puede hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo.

Es verdad que con estas decisiones hemos reputado conforme a derecho la deducción de cuotas del impuesto sobre el valor añadido por un sujeto pasivo que no estaba en posesión de la correspondiente **factura**, pero sólo si contaba con una escritura pública que contuviese todos los datos esenciales que en aquélla han de constar, para acreditar fehacientemente la existencia de la operación gravada, salvaguardando de este modo la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración tributaria.

Se trata, debe destacarse, de una excepcional equiparación entre la **factura** y la escritura pública que cuente con todos sus datos esenciales, admitida sólo para el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, no así para la rectificación de la **factura** inicialmente emitida, supuesto previsto en el artículo 89.Dos de la Ley del impuesto sobre el valor añadido [véanse las sentencias de 10 de octubre de 2013 (casación 5261/11, FJ 3º) y 27 de febrero de 2013 (casación 3319/2008, FJ 5º), que se separan del criterio de la previa de 29 de marzo de 2012 (casación para unificación de doctrina núm. 283/2009, FJ 4º)].

CUARTO .- El hecho de que las mencionadas sentencias de esta Sección de 11 de julio de 2011, 26 de abril de 2012 y 30 de enero de 2014 se refieran al impuesto sobre el valor añadido de ejercicios previos a la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, que aprobó el Reglamento de facturación y modificó el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, no justifica la inaplicación del mismo criterio jurisprudencial consolidado a ejercicios posteriores, porque, si bien en la primera de ellas nuestro criterio se apoyó en la exégesis del artículo 97 de la Ley 37/1992, en las otras dos posteriores la solución se asienta en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 145, p. 1) [«Sexta Directiva», en adelante], cuyas prescripciones el Reino de España debía cumplir en su trasposición al derecho interno.



No estorba evocar lo que dijimos en la sentencia de 28 de junio de 2010 (casación 2100/05 , FJ 3º) y hemos recordado después en las de 14 de mayo de 2012 (casación 2803/08 , FJ 2º) y 12 de noviembre de 2012 (casación 4299/10 , FJ 2º), entre otras: cuando el Tribunal de Luxemburgo interpreta una disposición del derecho comunitario en realidad se limita a aclarar y precisar su alcance, tal y como debe o habría debido ser entendida desde el momento de su entrada en vigor, de donde resulta que los jueces nacionales han de aplicarla con ese entendimiento incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que fija la exégesis correcta [véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, *Blaizot* (asunto 24/86 , apartado 27), 15 de diciembre de 1995 , *Bosman* (asunto C - 415/93, apartado 141), y 30 de marzo de 2006 , *Uudenkaupungin kaupunki* (asunto C - 184/04 , apartado 53)], salvo cuando el propio Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento comunitario, excepcionalmente limite esa posibilidad (sentencia *Uudenkaupungin kaupunki* , apartado 55).

Se da la circunstancia, además, de que sobre el particular aquí concernido la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha mudado en los pronunciamientos que han tenido por objeto la vigente Directiva 2006/112/CE. Buena muestra es la sentencia de 1 de marzo de 2012, *PolSKI Trawertyn* (asunto C-280/10), en la que se lee:

«40. [...] el derecho a deducir establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 15 de julio de 2010, *Pannon Gép Centrum* , C-368/09 , Rec. p. I-0000, apartado 37 y jurisprudencia citada).

41. En lo que respecta a los requisitos formales de dicho derecho, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que el ejercicio del mismo está supeditado a la posesión de una **factura**. El artículo 226 de la Directiva 2006/112 precisa que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, solamente serán obligatorias a efectos del IVA las menciones citadas en dicho artículo en las **facturas** emitidas en aplicación del artículo 220 de dicha Directiva. Así, con arreglo al artículo 226, apartados 1 y 5, de la misma Directiva deben figurar en la **factura** la fecha de expedición de la **factura** y el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario.

42. De estas disposiciones se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las **facturas** que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112. Según se desprende del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero no podrán utilizar tal facultad para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas por dicha Directiva (véase la sentencia *Pannon Gép Centrum* , antes citada, apartado 40).

43. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la transacción de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, en lo que respecta al régimen de autoliquidación, la sentencia de 21 de octubre de 2010, *Nidera Handelscompagnie* , C-385/09 , Rec. p. II-0000, apartado 42).

[...]

48. [...] el Tribunal de Justicia ha declarado que si bien una **factura** tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables, existen circunstancias en las que los datos se pueden comprobar válidamente por medios distintos de una **factura** y en las que la exigencia de disponer de una **factura** totalmente conforme a las disposiciones de la Directiva 2006/112 podría poner en entredicho el derecho a deducción de un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2004, *Bockemühl* , C-90/02 , Rec. p. I-3303, apartados 51 y 52)».

Debe subrayarse que, tanto con la derogada «Sexta Directiva» como con la vigente Directiva 112/2006, para decidir sobre la concesión o denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido en supuestos en que se hayan producido incumplimientos formales, el Tribunal de Luxemburgo considera determinante corroborar que la Administración tributaria contaba con los datos necesarios para garantizar la percepción fiable y eficaz del impuesto sobre el valor añadido (así se expresa en la sentencia de 1 de marzo de 2012 , *PolSKI Trawertyn* , apartado 49, relativa, como se ha visto, a un caso regido por la Directiva 112/2006/CE) o, lo que es lo mismo, la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y su control [así deriva



de la sentencia de 8 de mayo de 2013, *Petroma Transports y otros* (asunto C-271/12 , apartado 36, *contrario sensu*), referida a un supuesto sometido aún a las prescripciones de la «Sexta Directiva»].

QUINTO .- Aplicando al caso de autos los parámetros de enjuiciamiento que suministran los dos anteriores fundamentos de derecho de esta sentencia, el único motivo de casación invocado no puede prosperar.

Fue el inspector actuario quien, tras efectuar actuaciones de comprobación e investigación, en el acta de inspección A02 71450365, expedida el 13 de junio de 2008, que como las escrituras públicas notariales tiene la naturaleza de documento público, ex artículo 144.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), dejó expresa constancia: **(a)** de las entregas de terrenos gravadas por el impuesto sobre el valor añadido, identificando todos y cada uno de los proveedores, así como la base imponible y la cuota correspondiente a cada una de esas entregas, cuotas devengadas que Urbanizadora Sector, S.L., dedujo del impuesto sobre el valor añadido devengado, sin estar en posesión de las correspondientes **facturas**, y **(b)** de que esa compañía había presentado reclamaciones económico-administrativas contra todos esos proveedores, para que emitieran la **factura** relativa a la entrega del terreno con la correspondiente repercusión de impuesto sobre el valor añadido.

Obran en el expediente administrativo las resoluciones dictadas en distintas fechas del año 2009 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en esas reclamaciones económico-administrativas presentadas por Urbanizadora Sector IV, S.L., en 2007, reconociéndose en todas ellas la obligación de los proveedores de expedir la correspondiente **factura**.

En esta tesitura, habiéndose incumplido por Urbanizadora Sector IV, S.L., un requisito formal para ejercer su derecho a la deducción, como lo es estar en posesión de las correspondientes **facturas**, pero corroborándose que la Administración tributaria contaba con los datos necesarios para garantizar la percepción fiable y eficaz del impuesto, no cabe negarle el derecho a deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas en las entregas de terrenos efectuadas por sus propietarios, para dar cumplimiento del contrato de permuta por las obras de urbanización que había realizado para ellos. Tampoco se justifica reconocerle ese derecho pero posponiendo la posibilidad de ejercitarlo, como sostiene el abogado del Estado con base en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, hasta el período de liquidación del impuesto sobre el valor añadido en el que la compañía estuviera ya en posesión de las correspondientes **facturas**, porque de ese modo asumiría los perjuicios dimanantes de un flagrante incumplimiento de sus proveedores, quienes estando obligados a expedir en tiempo y forma la **factura** correspondiente a la entrega del terreno, con la repercusión del impuesto sobre el valor añadido devengado en esa operación, no lo hicieron.

El rechazo del único motivo de casación invocado comporta la desestimación del presente recurso.

SEXTO .- En aplicación del apartado 2 del artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa , procede imponer a la Administración General del Estado las costas causadas en su tramitación, si bien esta Sala, en uso de la facultad que le confiere el apartado 3 de dicho precepto, fija en ocho mil euros la cuantía máxima a reclamar por tal concepto.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 5679/11, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2011 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 688/10 , imponiendo las costas a la recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.