

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3099-13
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	18/10/2013
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 88, 97, 164-uno-3º. Real Decreto 1619/2012 artículo 2 y 6
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, en ejecución de sentencia judicial, procedió a emitir varios efectos para proceder al pago de una deuda que tenía con otra empresa que en el momento de efectuar la presente consulta esta en concurso de acreedores. La empresa acreedora no ha emitido factura por los efectos emitidos por lo que la consultante no puede acreditar el derecho a la deducción.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de utilizar la sentencia o el acuerdo extrajudicial como documento justificativo del derecho a deducir.
CONTESTACION-COMPLETA	1.- El artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que regula los requisitos formales de la deducción, dispone en su apartado uno, lo siguiente: “Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: 1º. 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. 2º. La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley. 3º. En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización. 4º. La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quinque de esta Ley, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley. Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. 5º. El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.” Dicho precepto, en la medida en que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado a nivel comunitario, es transposición de lo dispuesto en el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006). En particular, el artículo 178, letra a) de la Directiva, que se corresponde con el artículo 97, apartado uno, número 1º de la Ley 37/1992, establece lo siguiente: “Para poder ejercitar el derecho a la deducción, 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 97, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al decir que: “...únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:” establece una lista cerrada de documentos, y no otros, cuya posesión habilita para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto.

Cuando el citado precepto utiliza el término “documentos” lo hace en el sentido de dar cabida, exclusivamente, a los tipos de documentos (**factura** s, documento de liquidación aduanera, modelo 380 de autoliquidación y recibos utilizados en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca) que se enumeran en dicho precepto, pero no así a otros distintos de aquellos, dado el carácter cerrado de dicha enumeración.

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos a que se refiere el artículo 97, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido el único documento que habilita para el ejercicio del derecho a la deducción es la **factura** , expedida conforme a lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de **factura** ción, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE de 29 de diciembre), vigente hasta 31 de diciembre de 2012 y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de **factura** ción, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), en vigor, a partir de 1 de enero de 2013. Por tanto, las escrituras públicas y las sentencias judiciales no son válidas para acreditar el mencionado derecho a la deducción.

2.- En el sentido anteriormente indicado, referido a las escrituras públicas, se ha pronunciado este Centro Directivo en sus contestaciones a consultas; entre otras, las de 19 de noviembre de 1997 (Nº 2440-97), la de 18 de abril de 1998 (Nº 0598-08), 24 de febrero de 1999 (Nº 0230-99), la de 9 de septiembre de 2002 (Nº 1248-02) y, finalmente, la de 28 de febrero de 2003 (Nº 0313-03).

Asimismo, esta Dirección General, en su Resolución vinculante de 13 de octubre de 1986 (BOE de 30 de octubre), ha señalado expresamente en relación a los promotores de edificaciones, que “los promotores de edificaciones estarán obligados a documentar las entregas de viviendas que efectúen mediante **factura** ajustada a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto, con independencia de que los contratos en cuya virtud se hubiesen realizado dichas operaciones se hubiesen documentado en escritura pública”. Igualmente, la Resolución de 20 de julio de 1994 insiste en que “la empresa inmobiliaria ... deberá expedir y entregar una **factura** completa ajustada a lo preceptuado en el artículo 3º del Real Decreto 2402/1985 por la entrega de una edificación pública, aunque dicha operación se hubiese documentado en escritura pública”. Por tanto, cabe concluir que formalizar una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido mediante escritura pública no exime de la obligación de expedir la correspondiente **factura** , que es el documento que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, habilita para el ejercicio del derecho a la deducción.

En el mismo sentido de rechazar la escritura pública como documento justificativo del derecho a la deducción se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras muchas, en sus resoluciones de 22 de octubre de 1999 (RG: 6991/97), 9 de octubre de 2002 (RG: 2476/00), 5 de febrero de 2003 (RG: 2452/00), 23 de junio de 2004 (RG: 3862/01), 28 de mayo de 2008 (RG: 2277/05), 8 de junio de 2010 (RG: 6438/08), así como el Tribunal Supremo, en su sentencia de 8 de noviembre de 2004 (Recurso 6295/1999).

Por otra parte, y en relación con la admisibilidad de una sentencia judicial como documento justificativo del derecho a la deducción, este Centro Directivo ya se ha pronunciado con anterioridad, por todas, en su contestación vinculante de 30 de octubre de 2009 (V2430-09), en la que se dice lo siguiente: “En consecuencia de todo lo anterior, según establecen los artículos 88 y 97 de la Ley 37/1992, sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, teniendo tal condición, entre otros, la **factura** original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio que contenga todos los datos y requisitos exigidos en la propia Ley y en las normas dictadas para su desarrollo. Por consiguiente, el consultante deberá instar a la ejecución de la sentencia judicial recaída y obtener la correspondiente **factura** para ejercitar su derecho a la deducción, no sirviendo de justificante para deducir el Impuesto la sentencia firme en la que se condena a la entidad demanda a emitir la **factura** .”.

En cuanto a la eficacia jurídica de la sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de julio de 2011 (Recurso 219/2008) que se cita en el escrito de consulta hay que tener en consideración lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de julio), que dispone, en relación con las fuentes del ordenamiento tributario, lo siguiente:

“2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”.

A su vez, el artículo 1.6 del Código Civil señala que “La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.”.

Ahora bien, una sola sentencia del Tribunal Supremo no es creadora de doctrina legal, tesis que tras la reforma del Título Preliminar del Código civil operada en 1973, resulta clara en virtud de la frase “de modo reiterado” empleada por el Legislador. La razón de ser de dicha reiteración radica en la idea de la continuidad o uniformidad de criterio.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente en este sentido, y así en Sentencia de 10 de noviembre de 1981 señala “Por doctrina legal ha de entenderse la establecida en diferentes y coincidentes sentencias del Tribunal Supremo y exige que éstas sean reiteradas sobre la misma materia, ya que una sola no constituye jurisprudencia”. Igualmente, en sentencia de 12 de diciembre de 1988 señala que el recurso de casación no puede válidamente asentarse en una sola sentencia de esta Sala, que por su unicidad hace quebrar la denunciada infracción de la doctrina legal, que exige, al menos, dos resoluciones conformes para que pueda darse. Cabe recordar que la posición doctrinal del Tribunal Supremo en el tema objeto de consulta no ha sido coincidente; baste para ello considerar la citada sentencia de 8 de noviembre de 2004.

Por lo tanto, puede afirmarse que el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011 (Recurso 219/2008), que se cita en el escrito de consulta, no constituye doctrina legal y, por lo tanto, no puede invocarse con carácter jurídicamente vinculante.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.