

## NOTAS SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO(\*)

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (España).

El Impuesto General sobre las Ventas (Impuesto General a las Ventas) regulado en el Decreto Supremo No. 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicado el 15 de abril de 1999 y que está en vigor desde el día siguiente, es un impuesto indirecto *modelo Impuesto sobre el Valor Añadido (Impuesto al Valor Añadido)*. Esta afirmación se sustenta en los rasgos generales del Impuesto General a las Ventas que se pueden apreciar en el Decreto Supremo No. 055-99-EF. Sus características son establecidas en Europa, en la Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, reguladora del modelo común de Impuesto al Valor Añadido y por la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre.

Así, es un impuesto que tiene como objeto la cesión de bienes o prestaciones de servicios, ya que grava la venta de bienes muebles además de la prestación de servicios (artículo 1), con vocación de generalidad. Es también un impuesto que se percibe en cada etapa del proceso de distribución o de producción de modo proporcional al precio de los bienes gravados, ya que su importe viene determinado por el monto resultante de aplicar la tasa del impuesto sobre la base imponible (artículo 12), que coincidirá con el valor de venta o el importe de la retribución (artículo 13). La tasa consiste en un tipo fijo del 16 por 100 (artículo 17). Y, sobre todo, es una figura tributaria que otorga a los sujetos pasivos un crédito de impuesto, con el consiguiente derecho a la deducción y devolución, por el "Impuesto General a las Ventas" consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de "*bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados*" (artículo 18). A través de la declaración jurada mensual, prevista en el artículo 29, se dejará constancia del impuesto mensual y se pagará el impuesto resultante o, si correspondiere, el saldo del crédito fiscal que haya excedido al impuesto del respectivo período. Puede concluirse que es un impuesto que grava, a través de la conjunción de deducciones y repercusiones, el valor añadido.

La deducción del impuesto soportado es un elemento fundamental en el funcionamiento del Impuesto al Valor Añadido europeo, que constituye el modelo del Impuesto General a las Ventas peruano. Es esta deducción la que permite que la materia imponible en el impuesto sea realmente el valor añadido en cada tramo de la cadena de producción y comercialización de los bienes y servicios. Y es esta deducción inmediata la que, además de ser un instrumento técnico orientado a facilitar que el impuesto grave el valor añadido, constituye el mecanismo que asegura que el impuesto no suponga un coste para el empresario y, por tanto, que tal impuesto se exija en condiciones de estricta neutralidad.

En el ámbito de la Unión Europea, la normativa comunitaria reconoce también este derecho a la deducción. Y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha insistido en ese aspecto nuclear que tiene el derecho a la deducción en el régimen común del Impuesto al Valor Añadido. Así, la sentencia del 5 de mayo de 1982 (*Schul*, 15/81, Rec. 1982, p. 1409), dispone que "*uno de los elementos de base del sistema del Impuesto al Valor Añadido consiste en que el Impuesto al Valor Añadido solo se exige en cada transacción una vez que se ha deducido el importe del Impuesto al Valor Añadido que gravó directamente el coste de los diversos elementos integrantes del precio de los bienes y de los servicios (...)*".

(\*) *ADVOCATUS* agradece al profesor Jorge Bravo Cucci por la cesión del presente artículo.

Y las sentencias *Ronpelman Aff.*, de 14 de julio de 1998 (Ass. 123 y 330/87), *Oro* de 5 de diciembre de 1989 (As. 165/88) y *Genius Holding* de 13 de diciembre de 1989 (As. 342/87) insisten en que "un elemento básico del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en que, en cada transacción, el Impuesto al Valor Añadido solo es exigible hecha la deducción del importe de la cuota que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y de los servicios". El sistema común del Impuesto al Valor Añadido, como dice la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas *Ghent Coal Terminal*, de 15 de enero de 1998, As. 37/1995, "garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas a Impuesto al Valor Añadido".

Es muy frecuente pretender diferenciar entre requisitos sustanciales del derecho a la deducción y requisitos formales, distinción que en el ordenamiento peruano recogen, los artículos 18 y 19, del Decreto Supremo No. 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Tal diferenciación dista mucho de resultar clara, y aunque es posible encontrar quien afirma que la factura o comprobante del pago es en el Impuesto al Valor Añadido un requisito sustancial, a diferencia de lo que ocurre con la imposición sobre las ganancias empresariales en las que tendría un carácter de mero elemento documental de prueba, ello contradice la realidad y la propia normativa que suele hacer referencia a la necesidad de acreditación del crédito como "requisito formal de la deducción".

Los requisitos sustanciales son los que afectan a la existencia del derecho a la deducción, esto es, a qué es lo que se deduce, por quién y cuándo. Los requisitos formales afectan a la eficacia del derecho de crédito; de ahí que los principales sean los medios de prueba.

De lo dicho se deduce una conclusión muy obvia: las disposiciones formales están al servicio de la plena eficacia de las normas materiales, pero no se pueden hacer prevalecer sobre estas y, mucho menos, no pueden esgrimirse para evitar que las normas materiales alcancen su plena eficacia, pues ello sería tanto como pervertir la verdadera razón de ser de las disposiciones formales. De ahí que se excluya el llamado *rigorismo formalista* o *formalismo*, en especial con relación a la prueba de la verdad material.

Esta exclusión del formalismo es también aplicable en el ámbito tributario. La prueba de que efectivamente se ha soportado el impuesto que origina el crédito tributario es una cuestión cuyo tratamiento es recurrente en la normativa europea sobre el Impuesto al Valor Añadido, normalmente a través de la fijación de una prueba preferente, como es la factura o comprobante de pago. A esta prueba preferente se le ha dado, tradicionalmente, una dimensión desmedida, al amparo de la supuesta *trascendencia extraordinaria de las obligaciones formales en este impuesto*. Trascendencia extraordinaria que, en todo caso, debe limitar su efecto al campo de la prueba; la factura y los comprobantes tienen especial importancia en el Impuesto al Valor Añadido porque es un tributo en el que resulta determinante que la Administración disponga de un conocimiento puntual de las operaciones económicas realizadas, a fin de controlar el importe del tributo declarado e ingresado por los obligados tributarios y las solicitudes de deducción y devolución del Impuesto al Valor Añadido soportado. Y, sobre esta premisa, es lógico que se *estandarice* un medio de prueba, pero esa trascendencia no puede llegar al extremo de convertir el contenido de las facturas y comprobantes en *realidad material*, de manera que no existiría Impuesto al Valor Añadido soportado si este no se refleja en la factura o comprobante, porque ello sería tanto como primar los aspectos formales como la realidad material, lo que no es admisible ni siquiera con relación a la gestión del Impuesto al Valor Añadido.

Así, en el ámbito de la Unión Europea, el artículo 18.1.a) de la Sexta Directiva 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 artículo 22.3, salvo en los supuestos de

inversión del sujeto pasivo, para los que 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*”.

Frente a ello, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido moderando este rigor inicial, sobre todo bajo el signo del convencimiento de que un formalismo excesivo en los requisitos para la deducción del Impuesto al Valor Añadido soportado podría significar una desproporcionada dificultad para acreditar la deducibilidad, y por tanto, un atentado a la exigencia de deducción de las cuotas soportadas, por la vía de exigir requisitos formales excesivos. (por ejemplo, sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87) y *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91).

En suma, se puede hablar de medios preferentes de prueba del Impuesto al Valor Añadido soportado y del crédito del impuesto. El Impuesto al Valor Añadido soportado deberá justificarse, *de forma prioritaria*, con facturas o justificantes, pues esta preferencia ni dificulta de forma desproporcionada el ejercicio de la deducción ni sería un ejemplo de *perversión de la forma*. Pero la *prueba preferente* no puede convertirse en *prueba exclusiva* o tasada, porque eso sería tanto como convertir un requisito esencialmente formal en un requisito sustancial, por lo que la conclusión es obvia: el incumplimiento de los requisitos probatorios ligados a la prueba preferente, en este caso la factura o comprobante de pago, no puede suponer la pérdida del derecho material a la deducción del Impuesto al Valor Añadido, en tanto el particular disponga de otros medios de prueba que permitan acreditar, sin lugar a dudas, que el Impuesto al Valor Añadido se ha soportado.

En suma; no existe ningún documento que determine, por sí solo, la existencia o no del crédito, pues ello supondría otorgar una absoluta preferencia a los aspectos formales del tributo frente a la realidad acaecida. En coherencia con ello, no existe tampoco un documento, ni siquiera la factura o comprobante, que suponga prueba exclusiva del crédito. De ahí que, a la hora de referirse a los requisitos formales para la deducción del Impuesto al Valor Añadido, ya no se hable de factura o comprobante de pago, sino de *documento justificativo*. La acreditación del derecho a deducir, aun cuando deba efectuarse por un medio preferente, ha de pasarse por el tamiz de la pluralidad de medios de prueba y la libre valoración de los mismos.

Por tanto, los deberes formales para la deducción del impuesto soportado en cualquier impuesto que siga el *modelo Impuesto al Valor Añadido*, son, como se ha apuntado, requisitos que no afectan a la existencia del derecho de crédito sino a su eficacia; facultan la acreditación de su existencia, disipando la incertidumbre sobre la misma.

El artículo 18 del Texto Actualizado al 31 de enero de 2005, en base al Decreto Supremo No. 0555-99-EF, que regula el Impuesto General a las Ventas en Perú, establece que las adquisiciones de bienes, prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción, o el pagado en la importación “*otorgan derecho a crédito fiscal*”. A pesar de la claridad del texto, conviene recordar que el término *otorgar*, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, significa, en su acepción del mundo del Derecho, “*disponer, establecer, ofrecer, estipular o prometer algo*”. La ley dispone o establece el derecho del crédito, a partir del cumplimiento de los requisitos legales previstos en el artículo 18. Sin embargo, los requisitos formales del artículo 19 (consignación por separado en el comprobante de pago y emisión de los mismos de conformidad con las disposiciones sobre la materia) se establecen para “*ejercer*” el derecho previamente concedido, pues no se puede ejercer algo que no se tiene. Por pura lógica, su incumplimiento no puede privar del derecho, sino de un ejercicio válido del mismo (se tiene el derecho pero no se puede ejercer por falta de los medios adecuados de probanza) y, también por lógica, esta privación solo podrá mantenerse en tanto tales defectos formales no se subsanen.

Por tanto, la respuesta a esta cuestión es clara, desde cualquier perspectiva.

Desde la perspectiva de la teoría general del derecho, el incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de requisitos formales, que son por naturaleza vicios subsanables, no

afecta a la existencia sustancial de un derecho público subjetivo. Además, tales defectos deben ser subsanables. El ordenamiento podrá someter dicha subsanación a plazos de caducidad, pero nunca ligar al incumplimiento de un deber formal a la pérdida de un derecho otorgado por la ley, a partir del cumplimiento de requisitos sustanciales.

Con relación al Impuesto General a las Ventas, su condición de impuesto, *modelo Impuesto al Valor Añadido*, permite reputar aplicable al mismo todas las notas distintivas que se predicen de los documentos justificativos en el Impuesto al Valor Añadido. Y en este sentido hay que afirmar que la posesión de una factura completa o de un documento equivalente no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción. Su naturaleza es la de una *conditio iuris* que solo afecta a su eficacia o *ejercitabilidad*.

Por tanto, nunca el incumplimiento de un requisito formal puede impedir la adquisición del derecho de crédito. Si el derecho de crédito se adquiere y ejercita en las condiciones establecidas en la ley, tal adquisición depende exclusivamente de que se hubieran producido estas circunstancias: ser sujeto pasivo del impuesto y haberlo soportado en el ejercicio de una actividad sujeta y no exenta. Los requisitos formales son condiciones de eficacia, que, tratándose de un derecho subjetivo público, deben entenderse como condiciones de *ejercitabilidad*. Para ejercer el derecho hay que acreditar la realidad de los presupuestos legitimadores del mismo, y ello lo puede exigir la Administración en el ejercicio de las potestades de control que el ordenamiento fiscal le atribuye. Y para ello se fija una prueba preferente; la factura o comprobante. Sin embargo, como dijo en Europa el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en la emblemática sentencia *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91), "*la exigencia de estos medios de prueba no debe sobrepasar el límite de lo que es necesario para controlar la percepción del impuesto y puede hacer muy difícil el ejercicio del derecho a la desgravación*".

Si para ejercer el derecho a la deducción hay que acreditar que se han producido los presupuestos de hecho de la misma, la no acreditación no excluye la verdad material de la producción de esas circunstancias determinantes de la titularidad del derecho. La no acreditación impide la formación de una verdad formal, pero la búsqueda de la verdad material ha de prevalecer.

Si el particular no dispone de factura o comprobante, la Administración debe atender a otros medios de prueba, valorados de forma conjunta, partiendo de la exigencia de libre valoración y según reglas de la sana crítica. Todo ello, con la pretensión de no hacer muy difícil o imposible el derecho a la deducción, consustancial a la estructura de los impuestos *modelo Impuesto al Valor Añadido*.

Si el particular dispone de factura o comprobante con alguna irregularidad o que no se ajuste a las exigencias formales (siempre que las mismas se establezcan en disposiciones con rango de ley), la regla general tiene que ser favorecer la subsanación, pues estamos ante un requisito que, insistimos, no afecta a la existencia sino al ejercicio del derecho a deducir.

Negar la deducción del impuesto soportado por ausencia de una prueba preferente (factura o comprobante) o por irregularidades formales en la misma, es una *sanción* impropia, esto es, una *situación de desventaja* que deriva en un incremento de dicha base o de dicha deuda. Es una consecuencia negativa para el contribuyente a partir del incumplimiento de deberes formales, que suponen el incremento de su base imponible o de su deuda tributaria. Y aunque la imposición de una sanción impropia aparece ligada a la verificación de una determinada conducta del obligado tributario, no es una sanción, al menos como parte integrante del derecho sancionador represivo. El legislador no reputa tales medidas como sanciones, lo que vulnera la tipicidad y la seguridad jurídica. Y precisamente porque carecen de la condición de sanciones en sentido estricto, las sanciones impropias no se rigen por tanto, por los principios de culpabilidad y personalidad. Y además, las sanciones impropias pueden suponer una vulneración de las exigencias de capacidad contributiva.