

LA FACTURACIÓN EN EL I.V.A. COMO DEBER DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Por el Dr. D. Isaac MERINO JARA.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura.

La lectura y defensa de la Tesis doctoral titulada "La facturación en el IVA como deber de colaboración con la Administración tributaria", presentada por D. Isaac Merino Jara y dirigida por el Prof. Dr. D. Eugenio Simón Acosta, tuvo lugar el 28 de septiembre de 1990 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, ante un Tribunal presidido por el Prof. Dr. D. Rafael Calvo Ortega, y del cual también formaron parte los Profs. Drs. Checa González, Fernández Junquera, Casado Ollero y De la Peña Velasco, el cual otorgó por unanimidad la calificación de Apto "cum laude".

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, colocó, por fin, al español en la órbita de los sistemas tributarios de los países de características socio-económicas similares al nuestro.

La consecución de una mayor justicia social y de un mejor reparto de la carga tributaria constituyeron sus criterios rectores. Una nueva configuración del cuadro impositivo, mucho más depurada desde el punto de vista técnico e inelectutablemente, quizás, más compleja, era lo apropiado, dadas las insuficiencias puestas del manifiesto por el anterior. Ello, sin embargo, no era suficiente, pues todo ese empeño, podía verse abocado al fracaso si dicha modificación, paralelamente, no incidía sobre los métodos de exacción. Es indiscutible que una de las premisas básicas para que un sistema tributario desempeñe las funciones que se le asignan es la existencia de mecanismos aplicativos adecuados para hacerlo posible.

Ahora bien, aunque tal vez pudiera pensarse de otro modo, ello no ha supuesto un mayor protagonismo de la Administración, al contrario, ése ha sido asumido por los administrados, de manera que aquella apenas si se ha reservado otro papel que no sea el de vigilar y controlar que el sistema impositivo se aplica, con la obligada colaboración de los contribuyentes, siguiendo las pautas fijadas legalmente.

Las modificaciones posteriores a 1977, no sólo se han limitado a administrar el legado recibido, sino que lo han acrecentado. El incipiente abandono de la iniciativa gestora por parte de la Administración, que entonces se produjo, ha pasado a convertirse en los momentos actuales en un palpable repliegue, de suerte tal que han sido los administrados quienes se han visto obligados a recoger el testigo, recayendo sobre ellos, al menos en primera instancia, la responsabilidad de velar no sólo por sus propios intereses sino también por los de la colectividad.

La proliferación de situaciones activas y pasivas a cargo de los obligados tributarios, por consiguiente, constituye ahora un rasgo definidor de nuestro sistema tributario.

En ese sentido, brillan con luz propia los deberes tributarios o deberes de colaboración con la Administración tributaria. De ahí, que progresivamente

conciten el interés doctrinal; como muestra, baste recordar la constante atención prestada a los deberes de información a cargo de terceros.

Paradigma de cuanto llevamos dicho es el Impuesto sobre el Valor Añadido. En efecto, el mismo quedaría en gran parte desprovisto de virtualidad, si no se hubiera concebido un mecanismo para su exacción como el que se plasmó en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, esto es, con la colaboración intensa de los sujetos pasivos, y no existiera una Administración capaz de verificar su correcta aplicación.

Entre la diversidad de deberes tributarios que en el mismo se contemplan, tienen singular relieve los de facturación. Pude decirse, sin grandilocuencia, que constituyen la piedra angular de todo el sistema aplicativo del I.V.A. Así se pone de manifiesto en el primer capítulo, con el apoyo de la doctrina extranjera y española referida a los deberes tributarios en general, y a los de facturación en el I.V.A. en particular.

Es cierto, por otra parte, que la existencia de deberes de facturación no era desconocida en nuestro sistema tributario. En efecto, a lo largo del segundo capítulo de este trabajo se expone que anteriormente, ya existía una regulación minuciosa tanto en el Impuesto sobre el Lujo como en el Impuesto sobre Tráfico de Empresas, los dos grandes impuestos que gravaban el consumo hasta la entrada en vigor el 1 de enero de 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Incluso, se presuponía su existencia en los Impuestos Especiales.

Es más, poco tiempo antes de que el I.V.A. empezara a exigirse, la Disposición Adicional 7ª de la Ley 10/1985, de 26 de abril de 1985, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, dispuso que para la determinación de las bases y de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, requerirán su justificación mediante factura. Sin embargo, no hay que dejar de reconocer que el papel de la factura no es el mismo en todos los impuestos.

Y así, no es equiparable la relevancia que tiene la factura en el I.R.P.F. en el I.V.A., pues mientras que en el primero, desempeña un papel muy secundario en su mecanismo aplicativo: simplemente, llegado el caso como justificante de gastos y deducciones realizados por el sujeto pasivo en el periodo de imposición; en el segundo, sería impensable su exacción, tal como ha sido concebido, sin que cada operación se refleje en un documento que reúna ciertos requisitos, toda vez que ese documento, además de servir de medio de información y control para la Administración, se utiliza como vehículo para llevar a cabo la repercusión del impuesto y como justificante de la deducción, que son las columnas basilares que conforman la estructura del I.V.A.

Un documento de esa naturaleza constituye, además, una exigencia impuesta por el propio Derecho Comunitario, fundamentalmente la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE) que regula el sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido y la base imponible uniforme. De ahí que en el capítulo segundo, además de los antecedentes históricos, hayamos estudiado las disposiciones comunitarias que inciden sobre los deberes de facturación, haciendo especial hincapié en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia que sobre los mismos ha recaído hasta el momento.

En el tercer capítulo, y último, se aborda el estudio detallado de los deberes de facturación desde la perspectiva del derecho positivo. Ello, lógicamente, determina que las fuentes utilizadas sean mayoritariamente españolas, sin perjuicio, claro está de las oportunas referencias a otros ordenamientos, fundamentalmente el italiano.

La consulta de la doctrina española que se ha ocupado especialmente del estudio del I.V.A., ha supuesto una ayuda inestimable para realizar este trabajo. Asimismo, nos han sido de gran utilidad los criterios de la propia Administración, emitidos a través de la Dirección General de Tributos.

El tercer capítulo constituye el nudo gordiano de este trabajo. A lo largo del mismo se van desgranando todas las facetas de los deberes de facturación en el I.V.A.: la factura y sus requisitos, los documentos análogos y equivalentes, su rectificación y su anotación, etc.

Asimismo, y para finalizar, queremos llamar la atención sobre tres grupos de materias estudiadas con cierto detenimiento en este último capítulo: primera, la dudosa constitucionalidad de la factura completa o documento equivalente como justificante, exclusivo, de las deducciones; segunda, la inadecuación de los cauces procesales previstos para solventar las controversias sobre los deberes de facturación; y tercera, la posible inconstitucionalidad de ciertos supuestos de infracciones simples.