

Resumen:

Interesante Resolución de 22 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Central. IVA. Devolución a no establecidos. **Facturas en las que no se hace constar el NIF del destinatario, siendo corregido este defecto en las propias facturas originales que son presentadas con el recurso de reposición, sin emitirse facturas rectificativas.** El mero incumplimiento de las obligaciones formales no puede ser impedimento para el ejercicio de derechos materiales. Sin embargo, el incumplimiento al que se refiere el párrafo anterior no puede ser tal que tenga como resultado impedir el desarrollo de las funciones de control que le son dadas a la Administración tributaria y que, como tales, también le son propias al sistema IVA.

Considera este TEAC que el procedimiento seguido en el presente caso para **la corrección del error cometido a la fecha de expedición inicial de las facturas aportadas, en el que es el propio expedidor el que procede a la enmienda al objeto de acomodar su contenido a lo exigido por el artículo 6 del Reglamento sobre obligaciones de facturación** (facturas corregidas/rectificadas que fueron aportadas en el recurso de reposición), **es suficiente para que dichas facturas cumplan los requisitos previstos en la normativa para que el reclamante pueda ejercitar su derecho a la deducción**, de acuerdo con el 97.Uno.1º LIVA, y demás normativa de desarrollo, puesto que la modificación así efectuada del defecto formal del que le adolecían no impide la labor de control de la Administración respecto de la gestión del impuesto

RESOLUCIÓN DEL TEAC

Criterio 1 de 1 de la resolución: 02226/2014/00/00

Calificación: Doctrina

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Fecha de la resolución: 22/11/2017

Referencias normativas:

RD 1496/2003 Obligaciones de Facturación y Modificación reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Art. 6

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Art. 119.2

Art. 97.1.1

Conceptos: Deducciones - Facturas y/o documentos sustitutivos - Impuesto sobre el Valor Añadido IVA - Obligaciones formales – Rectificación - Recurso de reposición - Suministro/aportación

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesta, por la entidad X... GMBH en nombre y representación de ZT, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., Austria, contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición (número ...) de fecha 12 de febrero de 2014 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 29 de noviembre de 2013, referencia ..., número de expediente en España ..., en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2012/12-2012, por importe de 928,22 euros, dictado por la misma oficina.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: ZT presenta en fecha 6 de marzo de 2013 solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2012, período enero a diciembre, por importe de 928,22 euros.

En fecha 29 de noviembre de 2013 la Oficina gestora emite acuerdo de denegación de devolución (referencia ...) en el que se indica, lo siguiente:

“En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de denegación de devolución por los siguientes motivos:

No procede la devolución de los 928,22 euros correspondientes a la cuota de IVA de las operaciones de su solicitud (compras 1 a 14), ya que examinada la factura correspondiente se comprueba que no contienen el número de identificación fiscal del destinatario.

Que sólo podrán ejercitar el derecho a la devolución los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Que se consideran justificativos del derecho a la devolución 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 establecidos reglamentariamente, según lo establecido en el artículo 97.Uno.1º de la Ley 37/1992 (...).

Que las facturas contendrán, entre otros, los siguientes datos: denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario, descripción de la operación y contraprestación desglosando la base imponible, tipo y cuota de IVA, número y serie de la factura, así como lugar y fecha de emisión, tal y como establece el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003 (...).”

Dicho acuerdo de denegación de devolución es notificado al obligado tributario en fecha 16 de diciembre de 2013.

SEGUNDO: Disconforme el obligado tributario con el acuerdo de denegación de devolución descrito en el antecedente de hecho anterior, presenta escrito aportando las facturas emitidas por H añadiendo el NIF IVA del destinatario, así como las facturas emitidas por K, rechazadas a pesar de ser correctas.

En fecha 12 de febrero de 2014, el órgano gestor emite acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado (número ...), indicando lo siguiente:

“SEGUNDO. De acuerdo con:

(...) En relación con las facturas de H aportadas en vía de recurso:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del citado Reglamento de facturación, en lo referente a las facturas rectificativas, deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se

establecen en los artículos 6º o 7º (en este caso, por falta de número de identificación fiscal del destinatario).

Que la rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se harán constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificadas y la rectificación efectuada, haciendo constar en el documentos su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

En este caso lo que se ha producido es la reimpresión de las facturas originales, con inclusión del número de identificación fiscal, pero sin modificar la fecha de emisión ni hacer constar de forma expresa la condición de factura rectificativa.

Por tanto, las facturas incorporadas carecen de la condición de facturas rectificativas, por lo que no son documentos justificativos del derecho a la devolución. (...)

Respecto a las facturas de K:

Siendo cierto como afirma el recurrente que los documentos acreditativos de las operaciones 12, 13 y 14 reúnen todos los requisitos que el reglamento de facturación exige a las facturas, no procede, sin embargo acordar la devolución de las cuotas de IVA que incorporan ya que éstas suponen 10,04 euros.

Cuando la solicitud se refiere a un período de devolución anual o inferior a tres meses, el importe de la devolución no podrá ser inferior a 50,00 euros según se establece en el artículo 17 de la Directiva 2008/9/CE (...) y en su correspondiente norma de transposición española (...)."

Dicha resolución desestimatoria del recurso de reposición es notificada al obligado tributario en fecha 28 de febrero de 2014.

TERCERO: En fecha 13 de marzo de 2014, el obligado tributario interpone, ante este TEAC, la presente reclamación económico administrativa contra el acuerdo desestimatorio de fecha 12 de febrero de 2014 del recurso de reposición anteriormente descrito, aportando nuevamente las facturas de H corregidas añadiendo el NIF IVA del destinatario, así como las facturas emitidas por K, rechazadas a pesar de ser correctas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión planteada ante este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es ajustada a Derecho.

SEGUNDO: Para la resolución de la cuestión que se plantea en la presente reclamación económico administrativa, es necesario en primer lugar hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en la redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la

imposición indirecta. El artículo 119 de la LIVA regula el régimen especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y dispone:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...).

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud: (...)

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo (...).

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del período de devolución, se determine reglamentariamente (...).”

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en la redacción dado por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación de la anterior norma:

“1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos: (...).

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros (...).”

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del IVA se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

“1. La devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.

2. La devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

- a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;
- b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)”.

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: “cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria “de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos”. En la vía económico administrativa rige el principio de “interés” en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se dispongo lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o “relevatio ab onere probandi”.

Será, pues, ZT el que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA, antes transcritos. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la LGT, según el cual: “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

TERCERO: Al objeto de determinar si en el presente supuesto el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de fecha 12 de febrero de 2014, es conforme a Derecho, procede analizar los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

La regulación correspondiente a las deducciones y devoluciones del IVA se encuentra en el capítulo I del Título VIII de la LIVA, (artículos 92 a 114), recogiendo las “cuotas tributarias deducibles” (artículo 92), los “requisitos subjetivos de la deducción” (artículo 93), las “operaciones cuya realización origina el

derecho a la deducción” (artículo 94), las “limitaciones del derecho a deducir” (artículo 95), las “exclusiones y restricciones del derecho a deducir” (artículo 96), y los “requisitos formales de la deducción” (artículo 97).

Por su parte, debe indicarse que este TEAC ya se ha pronunciado de forma reiterada (resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2003, ... de fecha 23 de junio de 2009, RG 3912/2007, entre otras), distinguiendo entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del IVA soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

De entrada, las dos categorías de requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional (AN), entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última dispone, en el fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto Bockemühl, C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

En el presente caso, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición está fundamentado en que determinadas facturas aportadas por el interesado para acreditar el derecho a la devolución no cumplen con los requisitos formales exigidos por la norma para considerar las mismas rectificativas de las facturas originales que no cumplían con los requisitos formales exigidos por la LIVA, en concreto, porque en las facturas expedidas por H ESPAÑA S.A. no figuraba el NIF del destinatario, que es el propio solicitante.

En relación con la obligación de que el sujeto pasivo del IVA obtenga un documento justificativo suficiente para ejercer su derecho a la deducción del impuesto soportado, 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, se establece lo siguiente:

“Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), 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 el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;”.

Asimismo, el artículo 219 de la misma norma dispone que:

“Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.”

En relación con las formalidades para el ejercicio del derecho a la deducción y la exigencia de factura, ya en su sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme, asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87, el TJUE declaró:

“La letra a) del apartado 1 del artículo 18 y las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, permiten a los Estados miembros condicionar el ejercicio del derecho a deducción a que se tenga una factura que contenga obligatoriamente determinadas menciones necesarias para garantizar la percepción del IVA y un control por la Administración Fiscal. Tales menciones no deberán, por su número o tecnicismo, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción”.

El mismo TJUE, en los fundamentos que recoge la sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf , C-85/95, señaló:

“De la letra a) del apartado 1 del artículo 18, en relación con el apartado 3 del artículo 22, resulta que el ejercicio del derecho a deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura”.

No le es desconocida a este TEAC la existencia de otras sentencias del mismo TJUE en las que éste ha indicado que el mero incumplimiento de las obligaciones formales no puede ser impedimento para el ejercicio de derechos materiales (entre otras, sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-248/11, o de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14).

Sin embargo, el incumplimiento al que se refiere el párrafo anterior no puede ser tal que tenga como resultado impedir el desarrollo de las funciones de control que le son dadas a la Administración tributaria y que, como tales, también le son propias al sistema IVA.

En este sentido, es relevante la sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 Giuseppe Astone, C-332/15, que establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“46. Sin embargo, sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

(...)

48. En consecuencia, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria, el título XI de la Directiva IVA enumera algunas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto. En particular, además de la obligación de pago del IVA resultante, en particular, de los artículos 193 y 206 de esta Directiva, su artículo 242 exige que se lleve una contabilidad adecuada, el artículo 244 de la citada Directiva prevé una obligación de que se conserven todas las facturas y los artículos 250 y 252 de la misma Directiva obligan a presentar una declaración en un plazo determinado.

49. Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 66, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57 y jurisprudencia citada).”

En lo que se refiere a la rectificación de facturas, es necesaria la referencia a la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, asunto C-368/09, relativa a los requisitos exigibles a facturas que, emitidas erróneamente, por cuanto no se indicaban en ellas las fechas de realización de las operaciones, se rectifican con posterioridad por su expedidor, y en la que se dispuso lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“42. En el asunto que se examina el procedimiento principal, son dos las razones por las que se denegó a la demandante en dicho procedimiento el derecho a deducir el IVA correspondiente a las prestaciones que había recibido del subcontratista. Por una parte, las facturas iniciales expedidas por el subcontratista mencionaban unas fechas erróneas de terminación de la prestación de servicios. Por otra parte, la administración tributaria estimó que las facturas rectificadas, de las que no se discute que indicaban las fechas de terminación exactas, no garantizaban una numeración continua, ya que las notas de crédito y las facturas rectificadas expedidas el mismo día utilizaban dos numeraciones distintas.

43. Es cierto que, como ha señalado el Gobierno húngaro, la factura debe mencionar obligatoriamente, con arreglo al artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112, la fecha exacta en que concluyó la prestación de servicios. Sin embargo, se desprende de los autos del procedimiento ante el Tribunal de Justicia que, en el momento en que la autoridad fiscal inicialmente competente denegó a la demandante en el procedimiento principal la deducción del IVA correspondiente a los servicios que le había prestado el subcontratista, dicha autoridad disponía ya de las facturas rectificadas por este último, en las que se indicaban las fechas de terminación exactas. Ahora bien, la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas.

44. Habida cuenta de las constataciones expuestas en los apartados 38 y 41 de la presente sentencia, si las facturas rectificadas contuvieran todas las menciones exigidas por la Directiva 2006/112 y en particular por su artículo 226, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, procedería considerar que, en un asunto como el que se examina el litigio principal, concurrían todos los requisitos materiales y formales necesarios para que la demandante en el procedimiento principal pudiera acogerse a la deducción del IVA correspondiente a la prestación de servicios efectuada por el subcontratista. A este respecto, es importante poner de relieve que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 no establece obligación alguna de que las facturas rectificadas pertenezcan a la misma serie que las notas de crédito por las que se anulen las facturas erróneas.”

Sobre la base de todo lo anterior, el TJUE declaró lo siguiente:

“Los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o práctica nacional con arreglo a la cual las autoridades nacionales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido del que es deudor el importe del impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, basándose en que la factura inicial, en posesión de aquel en el momento de la deducción, contenía una fecha errónea de conclusión de la prestación de servicios y en que no existía una numeración continua de la factura rectificadora posteriormente y de la nota de crédito por la que se anulaba la factura inicial, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su decisión, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificadora que indicaba la fecha exacta en que había concluido dicha prestación de servicios, aunque no exista una numeración continua de dicha factura y de la nota de crédito por la que se anuló la factura inicial.”

Asimismo, es preciso destacar la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex GmbH contra Finanzamt Hannover-Nord, asunto C-518/14, en la que se estableció lo siguiente:

“29. En lo que concierne a los requisitos formales del derecho a la deducción, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 resulta que para poder ejercer tal derecho es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 41, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 29). A tenor de lo dispuesto en el artículo 226, punto 3, de la antedicha Directiva, en la factura deberá constar, entre otros extremos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios.

30. En el presente caso, de la resolución de remisión se deduce que, en un primer momento, ni en las facturas ni en las liquidaciones de comisiones controvertidas en el litigio principal constaba el número de identificación a efectos del IVA que exige el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112, pues Senatex no completó ese dato hasta varios años después de la fecha en que se expidieron aquellos documentos. Es cuestión pacífica que tanto las facturas como las liquidaciones mencionadas contenían los demás datos obligatorios previstos por el referido artículo.

(...)

32. Hay que comenzar señalando que la Directiva 2006/112 contempla la posibilidad de rectificar una factura en la que se ha omitido alguna mención obligatoria. Esta posibilidad está prevista en el artículo 219 de la Directiva, que dispone que «se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial».

(...)

34. Es cierto, asimismo, que el Tribunal de Justicia, en el apartado 43 de la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), así como en el apartado 34 de la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), confirmó que la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas. Ahora bien, en dichas sentencias, como señaló el Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia no abordó la

problemática de la eficacia temporal de la rectificación respecto del ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

35. A este respecto, procede recordar que, a tenor de lo establecido en el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, la deducción se practicará globalmente mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto «que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo». Lo cual implica que el derecho a la deducción del IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir, y segundo, el sujeto pasivo está en posesión de la factura (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 34).

36. Según el Gobierno alemán, cuando se rectifica una factura para añadir un número de identificación a efectos del IVA que había sido omitido en la factura expedida inicialmente, el requisito relativo a que la factura mencione el número de identificación a efectos del IVA no se cumple hasta el momento de dicha rectificación, por lo que, con arreglo a los artículos 178 y 179 de la Directiva 2006/112, el derecho a la deducción del IVA no podrá ejercerse antes de ese momento.

37. A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse, y que este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas por el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 24 y jurisprudencia citada). El régimen de deducciones tiene por objeto, como se ha recordado en el apartado 27 anterior, liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. No obstante, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece el devengo de intereses de demora sobre los importes de IVA que considera adeudados antes de que la factura expedida inicialmente sea rectificadas, está imponiendo una carga fiscal a esas actividades económicas, derivada del IVA, pese a que el sistema común de este impuesto garantiza la neutralidad respecto de la carga fiscal de tales actividades.

38. En segundo lugar, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42 y jurisprudencia citada, así como de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 43). Pues bien, como se ha recordado en el apartado 29 anterior, el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA.

39. En tercer lugar, si bien es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 38 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), que el derecho a la deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo esté en posesión de la factura, ha de advertirse que en el asunto que dio lugar a esa sentencia, al afectar a una empresa que no poseía la factura en el momento en que ejerció el derecho a la deducción, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la eficacia temporal de una rectificación de la factura expedida inicialmente. Como señaló el Abogado General en

el punto 39 de sus conclusiones, dicho asunto difiere del litigio principal en que Senatex disponía de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir el IVA y había pagado las cuotas de este impuesto soportadas.

40. En cuarto lugar, el propio Gobierno alemán ha admitido, en la vista, que la rectificación a posteriori de una factura con el fin, por ejemplo, de corregir un error en el número de identificación a efectos del IVA que figura en ella no impide, en determinadas circunstancias, que pueda ejercerse el derecho a la deducción el año en que fue expedida la factura. No ha ofrecido, en cambio, ninguna razón convincente que justifique por qué, a su juicio, no se dan en el presente asunto tales circunstancias. (...)

43. A la vista de todas las consideraciones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificadora únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió ésta inicialmente.”

En la comprensión de esta sentencia es necesario tener en cuenta que, como en ella misma se describe, la normativa alemana sobre IVA únicamente permite la deducción del impuesto soportado por referencia al periodo de liquidación en el que se cumplan los requisitos materiales que determinan el nacimiento de su derecho. Caso de que se deniegue el derecho a la deducción por incorrecto cumplimiento de los requisitos formales, cabe la deducción posterior, una vez se cumplan éstos, pero se generan los correspondientes intereses de demora a cargo del contribuyente.

La Ley del IVA regula las condiciones en que los empresarios o profesionales podrán ejercer su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les presten. En concreto, el artículo 97.Uno.1º Ley de IVA, relativo a los “requisitos formales de la deducción”, establece lo siguiente:

“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:

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”.

En la aplicación de este precepto, hay que tener en cuenta lo dispuesto por 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 RIVA, aplicable *ratione temporis*.

En particular, en el artículo 6 del referido Reglamento, en la redacción vigente en el presente supuesto, se establece lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones: (...)

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio. (...).”

CUARTO: En el presente supuesto, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de fecha 12 de febrero de 2014 está fundamentado en el incumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa para la consideración de las facturas aportadas en el mismo como facturas rectificativas. A su vez, el motivo de la denegación de la devolución en el acuerdo denegatorio de fecha 29 de noviembre de 2013 fue que en las facturas expedidas por H ESPAÑA S.A. no figuraba el NIF del destinatario, que es el propio solicitante.

La entidad alega que en el recurso de reposición presentado se procedió a la corrección del error formal existente en las facturas originales aportadas con la solicitud de devolución, aportándose de nuevo las facturas en las que la entidad expedidora corregía el citado error, incorporando el NIF omitido anteriormente, firmándolas y sellándolas para dejar constancia de las facturas inicialmente presentadas eran correctas en el momento de su producción, pero que no incluían el NIF del cliente.

Conforme a lo expuesto, la omisión inicial del NIF del destinatario de la operación (el reclamante) en las primeras facturas aportadas en la solicitud de la devolución, fue corregida en las presentadas en la interposición del recurso de reposición.

De acuerdo con el artículo 119 de la LGT: “3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”

Considera este TEAC que el procedimiento seguido en el presente caso para la corrección del error cometido a la fecha de expedición inicial de las facturas aportadas, en el que es el propio expedidor el que procede a la enmienda al objeto de acomodar su contenido a lo exigido por el artículo 6 del Reglamento sobre obligaciones de facturación, es suficiente para que dichas facturas cumplan los requisitos previstos en la normativa para que el reclamante pueda ejercitar su derecho a la deducción, de acuerdo con el 97.Uno.1º LIVA, antes transcrito, y demás normativa de desarrollo, puesto que la modificación así efectuada del defecto formal del que le adolecían no impide la labor de control de la Administración respecto de la gestión del impuesto.

De conformidad con lo expuesto, este TEAC estima que no es ajustado a Derecho el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria,

denegando el derecho a la devolución correspondiente a las cuotas consignadas en las facturas descritas en el referido acuerdo, por lo que debe anularse, estimándose las alegaciones formuladas por el interesado a este respecto.

QUINTO: En relación con el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en las facturas emitidas por la entidad K, la propia Administración en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición indica que éstas reúnen todos los requisitos que el reglamento de facturación exige, no procediendo su devolución por ser el importe de sus cuotas inferior a 50,00 euros.

Como se ha indicado en el Fundamento de Derecho Cuarto, no procede la denegación de la devolución de las cuotas de IVA soportadas en las facturas emitidas por la entidad H ESPAÑA S.A., por lo que, el importe total de la devolución procedente es superior a la citada cantidad, procediendo, por tanto, reconocer su devolución.

Por todo lo expuesto:

Este TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico administrativa, ACUERDA: estimarla, procediendo la anulación de la resolución impugnada.

Fuente: TEAC

[ACESO A LA RESOLUCIÓN DEL TEAC](#)