

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074339

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de junio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2398/2016

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Requisitos formales para el ejercicio del derecho a la devolución: posibilidad de rectificación y subsanación. El motivo esgrimido por la Administración para rechazar la deducibilidad de la cuota de IVA controvertida es el hecho de que en la factura figura una razón social distinta a la del solicitante y no consta el número de identificación fiscal del mismo.

Pues bien, lo determinante del derecho a deducir es el cumplimiento de los requisitos materiales, mientras que los requisitos formales, si bien son exigibles, no pueden ir más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento de los requisitos materiales. Ahora bien, la identificación del destinatario es esencial a efectos de comprobar el cumplimiento del requisito material que determina que solo constituyen cuotas tributarias deducibles aquellas que el sujeto pasivo haya soportado por repercusión directa (artículo 92.Uno de la Ley del IVA). Por lo tanto, en el presente caso, al no reunir la factura el requisito mencionado, no es posible identificar de forma inequívoca al solicitante como el destinatario de la operación por la cual se soporta la cuota de IVA. En cualquier caso, podemos afirmar que, en la medida en que los requisitos formales sean necesarios para garantizar el cumplimiento de los materiales, si no se cumplen dichas exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, 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. Dicho esto, el TEAC considera 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 art. 6 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), es suficiente para que dichas facturas cumplan los requisitos previstos en la normativa para que el interesado pueda ejercitar su derecho a la deducción, 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.

Por último, pese a que el Tribunal reconoce la posibilidad de subsanar determinados requisitos formales que ya existían en el momento del nacimiento del derecho a deducir, como son los errores de identificación de la razón social y del número de identificación fiscal, durante el procedimiento de devolución, incluyendo la vía de revisión, considera necesario se lleve a cabo con unas garantías mínimas que exige que dichos errores sean objeto de enmienda por parte del expedidor de la factura y no por la propia entidad que pretende el ejercicio del derecho y la consecuente obtención de la devolución. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 97 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 31.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 6 y 15.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 178 y 219.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma lo dispuesto en el acuerdo de devolución parcial de IVA a no establecidos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El interesado presenta el 27 de agosto de 2014 solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos referida al ejercicio 2013 por una cantidad de 1.399,07 euros. En relación con la misma la Administración dicta acuerdo de devolución parcial de 271,37 euros. Dicha cantidad no coincide con la solicitada al no considerar la Administración procedente la devolución del IVA soportado por importe de 1.127,70 euros de la compra n.º 25 en cuya factura figura una Razón Social distinta del solicitante y no figura el Número de Identificación Fiscal del destinatario.

Segundo.

No conforme con el acuerdo de devolución anterior, el 5 de marzo de 2015 presenta recurso de reposición remitiendo reimpresión de la factura correspondiente a la posición n.º 25 de su solicitud. El mencionado recurso es resuelto en sentido desestimatorio en base a la siguiente argumentación:

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, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 1619/2012, de 30 de Noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En su caso, se denegó la devolución del IVA soportado en la operación 25 de su solicitud, ya que examinada la copia de la factura aportada, se advirtió la falta del número de identificación fiscal del destinatario, y se comprobó que la razón social que constaba era distinta a la del solicitante.

El recurrente no niega lo anterior.

En relación con la factura aportada en vía de recurso:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 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 6.º ó 7.º (En este caso, por la falta de razón social y 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 documento 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 la factura original, 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 los motivos expuestos, la factura incorporada carece de la condición de factura rectificativa, por lo que no es documento justificativo válido del derecho a la devolución.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución 7566/2008, de 19/10/2010, considera que las cuotas del I.V.A. documentadas en las facturas rectificativas, se entienden soportadas en el momento en que la entidad que las soportó reciba la correspondiente factura rectificativa, y no en el momento en que recibió el documento inicial que se rectifica y que no contenía todos los requisitos formales.

Por tanto, la entidad recurrente deberá solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido objeto de recurso (una vez obtenga factura rectificativa con los requisitos señalados) mediante solicitud de devolución correspondiente al periodo en el que se reciba la correspondiente factura rectificativa.

Tercero.

No conforme con el acuerdo de resolución de recurso de reposición, el interesado interpuso, el 14 de marzo de 2016, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central solicitando la revisión del expediente e indicando que en la segunda factura aportada con ocasión de la interposición de recurso de reposición se cometió un error en la consignación del número de identificación fiscal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es conforme a derecho el acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de devolución parcial de IVA a no establecidos. En particular si procede la devolución de la cuota soportada controvertida.

Tercero.

La cuestión que se suscita en la presente reclamación se refiere al cumplimiento de los requisitos formales para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, así como a la posibilidad de rectificación y subsanación de los mencionados requisitos.

Cuarto.

La regulación del Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se contiene en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo) y en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (Reglamento del IVA en adelante).

El artículo 119 de la Ley del IVA establece lo siguiente:

"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".

Por su parte el artículo 31 del Reglamento del IVA, en desarrollo del precepto legal, dispone:

"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:(...)".

Quinto.

Considerando el acuerdo de devolución parcial y lo previsto en la resolución del recurso de reposición, no se admitió la procedencia de la devolución de la cuota controvertida, en un primer momento por considerar que el documento justificativo del derecho no reunía los requisitos reglamentariamente establecidos, y en vía de recurso, aportada factura que subsanaba los errores advertidos por no considerar adecuada la vía de subsanación.

Sexto.

En cuanto a los requisitos exigidos para admitir la deducibilidad, este Tribunal considera conveniente traer a colación la doctrina y jurisprudencia existente en relación con esta cuestión.

En este sentido la discusión se centra en los requisitos formales, previstos en el artículo 97.Uno de la Ley del IVA, según el cual:

"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.

[...]"

A su vez, este artículo se encuentra desarrollado por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, que establece los requisitos que han de reunir las facturas.

Por tanto, en principio, solo aquellos sujetos pasivos que se encuentren en posesión de las facturas que cumplen los requisitos exigidos por la normativa podrán ejercer su derecho de devolución de IVA, sin perjuicio de que este requisito se encuentre atemperado por la doctrina de este Tribunal y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

El motivo esgrimido por la Administración para rechazar la deducibilidad de la cuota de IVA controvertida es el hecho de que en la factura figura una razón social distinta a la del solicitante y no consta el número de identificación fiscal del mismo.

Comprobada por este Tribunal la factura que se adjunta a la solicitud, que figura en el expediente, aprecia que, tal como señala la Administración, la razón social y el número de identificación fiscal del destinatario consignados en la misma no coinciden con los del solicitante.

En este sentido conviene recordar que el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece:

"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:

(...)

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

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

(...)

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones".

Para pronunciarnos sobre esta cuestión, resulta relevante recordar la jurisprudencia del TJUE relativa a los requisitos formales del derecho a la deducción.

En concreto, destaca la sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, en el asunto C-332/15, Giuseppe Astone, según la cual (el subrayado es de este Tribunal):

45. Así, según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 et jurisprudencia citada).

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).

Por tanto, el TJUE ha reiterado, como indica en la sentencia citada, que lo determinante del derecho a deducir es el cumplimiento de los requisitos materiales, mientras que los requisitos formales, si bien son exigibles, no pueden ir más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento de los requisitos materiales.

Adicionalmente, el TJUE reconoce la relevancia de las medidas adoptadas para la correcta recaudación del IVA o la prevención del fraude, siempre y cuando no vayan más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo, es decir, sometidos al principio de proporcionalidad.

Asimismo, esta cuestión de los errores formales ha sido analizada en otras sentencias como la de 30 de septiembre de 2009 en el asunto C-392/09, Uzsodaépitó, en relación con la errónea consignación de la fecha de factura expresaba lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

38. De la jurisprudencia se desprende que las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que el sujeto pasivo ha de respetar para poder ejercer el derecho de deducir el IVA no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (véase, en este sentido, la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 50).

39. A este respecto, ya se ha declarado que el principio de neutralidad fiscal 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 (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 63).

40. Por consiguiente, puesto que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, es deudor del IVA, los artículos 167, 168 y 178, letra f), de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa que impone, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Bockemühl, apartado 51, y Ecotrade, apartado 64).

De acuerdo con la jurisprudencia mencionada y respetando esta línea de interpretación, los requisitos de las facturas que marca el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012 han de entenderse como los necesarios para garantizar el cumplimiento de los requisitos materiales. De este modo, cuando el apartado 1.c) y d) de dicho artículo exige que la factura incluya "c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones" y "d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración(...)", lo hace con la finalidad de que se pueda identificar al destinatario. Dicha identificación es esencial a efectos de comprobar el cumplimiento del requisito material que determina que solo constituyen cuotas tributarias deducibles aquellas que el sujeto pasivo haya soportado por repercusión directa (artículo 92.Uno de la Ley del IVA).

En el presente caso, al no reunir la factura los requisitos mencionados en el acuerdo, no es posible identificar de forma inequívoca al solicitante como el destinatario de la operación por la cual se soporta la cuota de IVA.

En cualquier caso, podemos afirmar que, en la medida en que los requisitos formales sean necesarios para garantizar el cumplimiento de los materiales, si no se cumplen dichas 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.

Séptimo.

Por su parte, en vía de revisión con ocasión de la interposición del recurso de reposición se aporta por el interesado nueva factura en la que se pretende corregir los errores advertidos. En particular se modifica la razón social consignando la del interesado pero no se corrige el error advertido en cuanto al número de identificación fiscal.

El acuerdo desestimatorio del recurso de reposición está fundamentado en que la nueva factura aportada por el interesado para acreditar el derecho a la devolución no cumple con los requisitos formales previstos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación para tener la consideración de factura rectificativa. Señala además que, en cualquier caso, la misma habría de incluirse en la solicitud de devolución correspondiente al periodo en que se hubiese recibido, ya que es entonces cuando se entiende soportada la cuota de IVA correspondiente.

De acuerdo con el mencionada artículo 15 del Reglamento de facturación:

"1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

(...)

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.

(...)

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

(...)"

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 (el subrayado es de este Tribunal):

"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 (el subrayado es de este Tribunal):

"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, y así se ha puesto de manifiesto en el fundamento de derecho SEXTO 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.

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 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 de este Tribunal):

"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 rectificada 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 rectificada 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, este Tribunal considera conveniente hacer referencia a la jurisprudencia del TJUE puesta de manifiesto en su sentencia de 17 de febrero de 2016 en el asunto C-518/14, *Senatex* (el subrayado es de este Tribunal).

31. En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168, letra a), de esta Directiva. Así pues, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base del derecho a deducir sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. (6)

32. Las condiciones para ejercitar el derecho a deducir están recogidas en el artículo 178 de la Directiva IVA. En particular, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esta Directiva, (7) en la que debe figurar, entre otros datos, el número de identificación a efectos del IVA. (8)

33. Estos requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo para ejercitar su derecho a deducir han sido calificados por el Tribunal de Justicia como «requisitos formales». (9) Éstos no constituyen los requisitos que deben cumplirse para que nazca el derecho a deducir el IVA, pero permiten a las autoridades tributarias disponer

de todas las informaciones necesarias para recaudar el IVA así como ejercer su control a fin de evitar el fraude. (10)

34. En caso de que, por ejemplo, con motivo de una inspección realizada por las autoridades tributarias, éstas detectaran errores u omisiones en la elaboración de la factura, el sujeto pasivo tendrá la posibilidad de rectificarla a efectos del ejercicio de su derecho a deducir. Esta posibilidad está prevista en el artículo 219 de la Directiva IVA, 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». Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta Directiva no prohíbe rectificar las facturas erróneas. (11)

35. En estas circunstancias, la cuestión consiste en determinar cuáles son los efectos en el tiempo de la rectificación de una factura sobre el derecho a deducir el IVA.

36. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a las sentencias Terra Baubedarf-Handel (C_z 152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum (C_z 368/09, EU:C:2010:441), y Petroma Transports y otros (C_z 271, EU:C:2013:297). En cuanto a las dos últimas sentencias, si bien es cierto que versan sobre la rectificación de una factura con miras a ejercitar el derecho a deducir, no abordan, por el contrario, la cuestión del efecto en el tiempo de tal rectificación sobre el ejercicio del derecho a deducir.

(...)

41. El carácter inmediato de la deducción tiene por objeto, en particular, garantizar la neutralidad del sistema común del IVA y evitar que los sujetos pasivos corran un riesgo financiero haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. (19) Por esta razón, con arreglo al artículo 179 de la Directiva IVA, el período durante el cual el bien adquirido o el servicio prestado ha sido objeto de retención, que da origen al derecho a deducir, debe coincidir con el período durante el que se ejerce el derecho a deducir. En esta Directiva, este principio sólo conoce un matiz, y es que los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12 de la misma Directiva, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega, (20) lo que no es el caso aquí.

42. Considerar que la rectificación de una factura entraña que el derecho a deducir se ejercita únicamente respecto del período en el que se efectúa tal rectificación, y no respecto del período en que se expidió y pagó dicha factura, como sucede en el litigio principal, resulta contrario al principio en virtud del cual este derecho tiene un carácter inmediato. Por otra parte, esto provocaría que el sujeto pasivo corriera un riesgo financiero significativo en la medida en que, si las autoridades tributarias declarasen que éste no podía ejercer su derecho a deducir el IVA pagado con anterioridad a la rectificación de la factura, podría quedar sujeto al pago de intereses de demora, según lo dispuesto en el código tributario, incluso en caso de que el Estado miembro no hubiese sufrido ninguna pérdida fiscal, ya que los ingresos por el IVA seguirían, en definitiva, siendo los mismos. (21)

43. Por otra parte, no cuestiono la importancia de la factura en el sistema común del IVA. Se trata de un medio de prueba que permite la recaudación del IVA o su deducción. Así pues, el empresario que factura la venta de un bien o la prestación de un servicio emite una factura con IVA y lo recauda por cuenta del Estado. De igual modo, esta factura permitirá al sujeto pasivo que ha pagado el IVA demostrar dicho pago y, por consiguiente, deducirlo. Más concretamente, el número de identificación a efectos del IVA permite a las autoridades tributarias percibir con una mayor facilidad el IVA al identificar al sujeto pasivo en cuestión y controlar la realidad de las operaciones para combatir el fraude.

44. No obstante, como ha resuelto el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, 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. (22) Esta jurisprudencia se impone aún más en el caso que nos ocupa, en la medida en que la omisión del número de identificación a efectos del IVA fue corregida por el sujeto pasivo, que rectificó las facturas, cumpliendo también de esta forma los requisitos formales previstos por el Derecho de la Unión.

De acuerdo con la mencionada sentencia del TJUE y en relación a la posibilidad de subsanación de requisitos formales sin necesidad de emitir una factura rectificativa se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 22 de noviembre de 2017, RG: 02226/2014, señalando lo siguiente:

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.

(...).

Este Tribunal, a diferencia de lo previsto en el acuerdo de resolución de recurso de reposición, considera que de subsanarse los errores formales advertidos en la factura en vía de revisión, debía considerarse cumplidos los requisitos formales, si bien en el presente caso la factura aportada no subsana la totalidad de errores advertidos sino únicamente el referido a la razón social.

Con ocasión de la interposición de la reclamación económico administrativa se señala por el interesado que existe un error en la consignación del número de identificación fiscal siendo erróneo uno de los dígitos, pero no se aporta nueva factura subsanando el error referido.

Así, pese a que este Tribunal reconoce la posibilidad de subsanar determinados requisitos materiales que ya existían en el momento del nacimiento del derecho a deducir, como son los errores de identificación de la razón social y del número de identificación fiscal, durante el procedimiento de devolución, incluyendo la vía de revisión, considera necesario se lleve a cabo con unas garantías mínimas que exige que dichos errores sean objeto de enmienda por parte del expedidor de la factura y no por la propia entidad que pretende el ejercicio del derecho y la consecuente obtención de la devolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.