

Asunto C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

contra

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Baranya Megyei Bíróság)

«Sexta Directiva IVA — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducir el impuesto soportado — Normativa nacional que sanciona una mención errónea en la factura con la pérdida del derecho a deducción»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Obligaciones del sujeto pasivo — Tenencia de una factura que contenga determinadas indicaciones

[Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226]

Los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112, 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 aquél 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.

En efecto, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la Directiva 2006/112 solamente son obligatorias, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, las menciones que se indican en el artículo 226 de dicha Directiva. De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la mencionada Directiva.

(véanse los apartados 40, 41 y 45 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de julio de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducir el impuesto soportado – Normativa nacional que sanciona una mención errónea en la factura con la pérdida del derecho a deducción»

En el asunto C-368/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Baranya Megyei Bíróság (Hungria), mediante resolución de 31 de agosto de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 2009, en el procedimiento entre

Pannon Gép Centrum kft

y

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. J. Fazekas, el Sr. M. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. D. Triantafyllou y B.D. Simon, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación de los artículos 17, apartado 1, 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letras a) y b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la empresa Pannon Gép Centrum kft y la APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (Delegación de la Agencia Tributaria de Transdanubia Meridional; en lo sucesivo, «APEH»), relativo a la decisión de esta última de denegar a la demandante en el procedimiento principal la posibilidad de deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del que era deudora el IVA correspondiente a ciertos servicios que se le habían prestado.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), ha derogado la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la ha sustituido a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413. Según los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/112, es necesario refundir la Sexta Directiva, a fin de presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional en una estructura y una redacción modificadas, pero, en principio, sin aportar cambios de fondo. Así pues, las disposiciones de la Directiva 2006/112 son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

4 A tenor de lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva 2006/112, que retoma los términos del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

5 El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, redactado en términos sustancialmente idénticos a los del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *séptimo*, apartado 1, de esta última Directiva, dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

6 El artículo 178 de la Directiva 2006/112, que retoma en lo esencial los términos del artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *séptimo*, punto 2, de esta última Directiva, contiene las siguientes disposiciones:

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...].»

7 El artículo 220, punto 1, de la Directiva 2006/112, que retoma en lo esencial los términos del artículo 22, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, en su versión modificada por el artículo 2, punto 2, de la Directiva 2001/115, dispone:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos».

8 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 retoma en lo esencial los términos del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, en su versión modificada por el artículo 2, punto 2, de la Directiva 2001/115, y está redactado así:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

1) la fecha de expedición de la factura;

2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;

3) 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;

4) el número de identificación del adquiriente o del destinatario a efectos del IVA [...];

5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario;

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios [...];

8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el

que la presente Directiva excluye esta mención;

[...].»

9 El artículo 273 de la Directiva 2006/112, que retoma en lo esencial los términos del artículo 22, apartado 8, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, en su versión modificada por el artículo 2, punto 2, de la Directiva 2001/115, dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, [...].

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas[, en particular, en el artículo 226].»

Normativa nacional

10 A tenor de lo dispuesto en el artículo 13, apartado 1, punto 16, de la Ley nº LXXIV de 1992, del impuesto sobre el valor añadido (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), derogada a partir del 31 de diciembre de 2007 pero aplicable al procedimiento principal, se considerará factura «cualquier documento apto para la identificación tributaria que se expida en papel o, previo consentimiento del destinatario y conforme a lo dispuesto en la normativa específica, por vía electrónica y que contenga, al menos, las siguientes menciones:

- a) un número secuencial,
- b) la fecha de expedición,
- c) el nombre, la dirección y el número de identificación fiscal del sujeto pasivo que efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios,
- d) si el obligado a abonar el impuesto es el cliente, su nombre, dirección y número de identificación fiscal comunitario o, en su defecto, su número de identificación fiscal,
- e) en caso de entrega intracomunitaria de bienes exenta, el número de identificación fiscal comunitario del cliente,
- f) la fecha de entrega del bien o de prestación del servicio, si difiere de la fecha de emisión de la factura,

[...]

- i) el precio unitario, impuesto excluido, del bien entregado o del servicio prestado,
- j) el importe total, impuesto excluido, de la contraprestación por el bien entregado o el servicio prestado,
- k) el tipo impositivo aplicado,
- l) el importe total del impuesto repercutido,
- m) el importe final de la factura».

11 El artículo 35, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«El derecho a deducir únicamente podrá ejercerse si se dispone de documentos que acrediten de manera fidedigna el importe de la cuota del impuesto soportada. Tendrán la consideración de tales:

a) las facturas y las facturas simplificadas, [...]

[...]

[expedidas] a nombre del sujeto pasivo.»

12 El artículo 1/E, apartado 1, de la Orden del Ministerio de Hacienda nº 24/1995 (XI.22), sobre la identificación fiscal de las facturas, facturas simplificadas y recibos y sobre la utilización de cajas registradoras y taxímetros para expedir recibos [24/1995. (XI. 22) PM rendelet a számla, egyszer?sített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról], dispone:

«Las facturas impresas en papel por medios informáticos sólo serán válidas a efectos de identificación fiscal si cumplen los requisitos de una contabilización estricta, de modo que

a) el programa informático que se utilice para expedir las facturas garantice una numeración continua, sin omisiones ni repeticiones [...]»

13 El artículo 165, apartado 2, de la Ley nº C de 2000, de Contabilidad (Számvitelr?l szóló 2000. évi C. törvény), dispone que en los libros contables únicamente podrán registrarse datos que estén respaldados por documentos válidamente expedidos. Según el artículo 166, apartado 2, de dicha Ley, las informaciones recogidas en los documentos contables deberán ser, tanto en la forma como en el fondo, fidedignas, fiables y correctas.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 El 2 de mayo de 2007, la demandante en el procedimiento principal celebró un contrato con Betonút Szolgáltató és Épít? Zrt (en lo sucesivo, «Betonút»), por el que se obligaba frente a esta sociedad a efectuar unas obras de reparación de un puente. La demandante en el procedimiento principal encargó la realización de estas obras a un subcontratista, J és B Pannon?Bau kft (en lo sucesivo, «el subcontratista»).

15 El 20 de noviembre de 2007, Betonút entregó a la demandante en el procedimiento principal el certificado de terminación de las obras y, basándose en este certificado, la demandante presentó a dicha sociedad las facturas relativas a la ejecución de tales obras, en las que mencionaba como fecha de terminación de las mismas el 20 de noviembre de 2007. Por su parte, el subcontratista expidió dos facturas destinadas a la demandante en el procedimiento principal, relativas a las obras efectuadas por él, en las que mencionaba como fecha de terminación de esas obras el 14 de diciembre de 2007.

16 El 3 de octubre de 2007, la demandante en el procedimiento principal celebró un contrato con Gebrüder Haider Épít?ipari kft (en lo sucesivo, «Haider»), por el que se obligaba frente a esta sociedad a efectuar unas obras de construcción de un sistema de alcantarillado para la evacuación de aguas de lluvia. Para la ejecución de este contrato, la demandante en el procedimiento principal encargó igualmente la realización de las obras al subcontratista.

17 Al expedir el certificado de terminación de estas obras, Haider mencionó como fecha de

terminación de las mismas el 11 de diciembre de 2007, y la factura final presentada por la demandante en el procedimiento principal a dicha sociedad indicaba esa misma fecha de terminación de las obras. Por su parte, el subcontratista expidió una factura destinada a la demandante en el procedimiento principal en la que mencionaba como fecha de terminación de esas mismas obras el 18 de diciembre de 2007.

18 En su declaración correspondiente al cuarto trimestre de 2007, la demandante en el procedimiento principal mencionó las tres facturas del subcontratista a las que se ha hecho referencia y ejerció su derecho a la deducción del IVA.

19 La administración tributaria sometió a inspección esta declaración fiscal y observó que las fechas de terminación de las obras indicadas en las certificaciones de obra expedidas por Betonút y por Haider y en las facturas presentadas por la demandante en el procedimiento principal a dichas sociedades eran anteriores a las fechas que figuraban en las facturas expedidas por el subcontratista, que habían sido utilizadas por la demandante para obtener la deducción del IVA

20 La demandante en el procedimiento principal y el subcontratista indicaron a la administración tributaria que las fechas de terminación de las obras recogidas en las facturas expedidas por este último eran erróneas.

21 El 29 de septiembre de 2008, el subcontratista anuló las tres facturas erróneas emitiendo unas notas de crédito que llevaban los números 2007/0000000124, 2007/0000000125 y 2007/0000000126, y las sustituyó por unas nuevas facturas que llevaban los números JESB20080000016, JESB20080000017 y JESB20080000018. La fecha de terminación de las obras mencionada en estas nuevas facturas coincidía con la que figuraba en las facturas expedidas por la demandante en el procedimiento principal.

22 Mediante decisión de 21 de enero de 2009, la autoridad fiscal inicialmente competente requirió a la demandante en el procedimiento principal para que abonase, por una parte, el IVA correspondiente a los servicios prestados por el subcontratista, que ella había deducido del importe del impuesto del que era deudora por el cuarto trimestre de 2007, y, por otra parte, los recargos e intereses de demora. Según esta autoridad fiscal, la demandante en el procedimiento principal no podía utilizar a efectos de deducción del IVA las facturas inicialmente expedidas por el subcontratista, ya que en ellas no figuraba la fecha correcta de terminación de las obras por parte de éste, y tampoco podía basar la deducción del IVA en las nuevas facturas rectificadas, ya que no se había garantizado la numeración continua. A este respecto hizo constar que en las notas de crédito y en las facturas rectificadas expedidas el mismo día utilizaban dos numeraciones distintas, puesto que los números de las notas de crédito comenzaban con las cifras «2007», mientras que los números de las facturas rectificadas comenzaban con la referencia «JESB2008».

23 Mediante decisión de 29 de abril de 2009, la APEH confirmó la resolución de la autoridad fiscal inicialmente competente de 21 de enero de 2009.

24 La demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso contra la última decisión ante el Baranya Megyei Bíróság (Tribunal Provincial de Baranya).

25 En su resolución de remisión, el Baranya Megyei Bíróság considera que, con arreglo a la normativa nacional de que se trata, tal como es interpretada por el Legfelsőbb Bíróság (Tribunal Supremo) y aplicada por la administración tributaria, el sujeto pasivo sólo puede ejercer su derecho a deducir basándose en una factura fidedigna, tanto en la forma como en el fondo. Así, si la factura contiene un defecto de forma, sea cual sea, se impugna el ejercicio del derecho a deducir. En el presente asunto, a causa de los errores en las fechas de terminación de las obras

indicadas en las facturas del subcontratista, la administración tributaria impugnó el derecho a deducir ejercido en base a dichas facturas, que eran sin embargo fidedignas en cuanto al fondo. En efecto, la administración tributaria no ha negado nunca que las operaciones comerciales mencionadas en dichas facturas fueran efectuadas a cambio de las contraprestaciones indicadas en ellas.

26 Dadas estas circunstancias, el Baranya Megyei Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Son compatibles las disposiciones nacionales contenidas en el artículo 13, apartado 1, punto 16, de la Ley del IVA, vigente en el momento de la expedición de la factura controvertida, o en el artículo 1/E, apartado 1, de la Orden del Ministerio de Hacienda nº 24/1995 (XI.22) con los componentes de las facturas y con el concepto de factura determinados en el artículo 2, [punto 2], de la Directiva 2001/115, especialmente habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 13, apartado 1, punto 16, letra f), de la Ley del IVA?

En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión:

2) ¿Es contraria a los artículos 17, apartado 1, 18, apartado 1, letra a), o 22, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva una práctica de un Estado miembro que sanciona las deficiencias formales de las facturas que sirven de base al derecho a deducción con la privación de este derecho?

3) ¿Es suficiente para ejercer el derecho a deducción cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, o bien el ejercicio del derecho a deducción y la aceptación de la factura como documento fidedigno únicamente son posibles si se respetan todas las menciones y todas las obligaciones que establece la Directiva 2002/115?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

27 Procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de una normativa o de una práctica nacional.

28 A este respecto, es preciso recordar que, si bien no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento prejudicial, apreciar la conformidad de unas disposiciones de Derecho nacional o de una práctica nacional con el Derecho de la Unión, este Tribunal ha declarado reiteradamente que es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes a dicho Derecho que puedan permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido (véase la sentencia de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Rec. p. I-0000, apartado 23 y jurisprudencia que allí se cita).

29 En consecuencia, en el presente asunto, corresponde al Tribunal de Justicia limitar su examen a las disposiciones del Derecho de la Unión, ofreciendo una interpretación de éste que resulte útil para el órgano jurisdiccional remitente, al que corresponde apreciar la conformidad con el Derecho de la Unión de la normativa o de la práctica nacional de que se trate, a fin de resolver el litigio de que conoce (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Rec. p. I-349, apartado 51).

30 Dadas estas circunstancias, procede señalar que la petición del órgano jurisdiccional

remitente, que menciona los artículos 17, apartado 1, 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva, se refiere a la interpretación de estas disposiciones.

31 Sin embargo, según lo dispuesto en los artículos 411 y 413 de la Directiva 2006/112, esta última Directiva ha derogado y sustituido a la Sexta Directiva a partir del 1 de enero de 2007.

32 Como todos los hechos del litigio principal son posteriores al 1 de enero de 2007, únicamente la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 es pertinente para el litigio principal.

33 La circunstancia de que, a nivel formal, un órgano jurisdiccional nacional haya formulado las cuestiones prejudiciales refiriéndose únicamente a determinadas disposiciones de la Sexta Directiva no impide que el Tribunal de Justicia proporcione a este órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan serle útiles para resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones (véanse en este sentido las sentencias de 27 de octubre de 2009, *ʹEZ*, Cʹ115/08, Rec. p. Iʹ0000, apartado 81, y de 12 de enero de 2010, *Petersen*, Cʹ341/08, Rec. p. Iʹ0000, apartado 48).

34 A este respecto, es preciso poner de relieve que, como se indica en su tercer considerando, la Directiva 2006/112 constituye una refundición de la legislación vigente, en particular de la Sexta Directiva, que en principio no aporta cambios de fondo.

35 Por consiguiente, procede considerar que las cuestiones prejudiciales se refieren a la interpretación de los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112, que se corresponden con las disposiciones de la Sexta Directiva mencionadas en la resolución de remisión.

Sobre el fondo

36 En las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, que procede examinar en conjunto, este último pregunta, esencialmente, si los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112 se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, o a una práctica basada en tal normativa, que deniega el derecho a deducir el IVA si la factura relativa a los bienes entregados o a los servicios prestados al sujeto pasivo contenía inicialmente una mención errónea cuya rectificación posterior no respeta todos los requisitos establecidos por las normas nacionales aplicables.

37 A este respecto procede recordar que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en particular las sentencias de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, Cʹ62/93, Rec. p. Iʹ1883, apartado 18; de 21 de marzo de 2000, *Gabalfria y otros*, Cʹ110/98 a Cʹ147/98, Rec. p. Iʹ1577, apartado 43, y de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, Cʹ439/04 y Cʹ440/04, Rec. p. Iʹ6161, apartado 47).

38 De la resolución de remisión se desprende que, en el presente asunto, concurren los requisitos materiales exigidos por el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 para que la demandante en el procedimiento principal pueda acogerse al derecho a deducir el IVA correspondiente a los servicios que le prestó el subcontratista. En efecto, dichos servicios fueron utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, realizadas por este el Estado miembro de que se trata.

39 No obstante, según el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, para ejercer el

derecho a la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 220, punto 1, de la Directiva 2006/112, es preciso, pues, expedir una factura para toda entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo para otro sujeto pasivo.

40 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de dicha Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226.

41 De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112. Corrobora igualmente esta interpretación el artículo 273 de la misma Directiva, que dispone que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero no podrán utilizar tal facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas, en particular, en el artículo 226 de dicha Directiva.

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.

45 Dadas estas circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112 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 IVA del que es deudor el importe del IVA 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.

Costas

46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones al Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.