

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 17 de febrero de 2016 (1)

Asunto C-518/14

Senatex GmbH

contra

Finanzamt Hannover-Nord

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht (Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido – Deducción del impuesto soportado — Emisión de facturas sin número fiscal o sin número de identificación a efectos del IVA — Normativa de un Estado miembro que impide la rectificación con efecto retroactivo de una factura»

1. El presente asunto tiene como marco jurídico la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (2) Concretamente, las cuestiones que se plantean son, por una parte, cuál es el efecto que debe atribuirse a la rectificación de una factura errónea o incompleta respecto del momento en que puede ejercitarse el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y, por otra, si dicha rectificación puede limitarse en el tiempo.

2. En las presentes conclusiones, expondré las razones por las que considero que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone 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 surte efectos retroactivos, de tal manera que el derecho a deducción puede ejercitarse únicamente en relación con el ejercicio en que se rectificó la factura inicial, y no en relación con el ejercicio en que se emitió esa factura.

3. A este respecto, indicaré los motivos por los que creo que los Estados miembros pueden establecer medidas que sancionen la omisión de datos obligatorios, a condición de que dichas sanciones se ajusten al principio de proporcionalidad, así como medidas que limiten en el tiempo la posibilidad de rectificar una factura errónea o incompleta, siempre y cuando éstas últimas se apliquen de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y no hagan imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad).

I. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

4. El artículo 63 de la Directiva IVA establece lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

5. Con arreglo al artículo 167 de esta Directiva:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

6. El artículo 168, letra a), de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«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.»

7. El artículo 178, letra a), de la Directiva IVA prevé:

«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.»

8. En virtud del artículo 179 de esta Directiva:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos 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.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

9. El artículo 219 de esta Directiva dispone:

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

10. El artículo 226 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«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:

[...]

3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;

[...]»

11. De conformidad con el artículo 239 de dicha Directiva:

«En los casos en que los Estados miembros se acojan a la facultad prevista en la letra b) del párrafo primero del apartado 1 del artículo 272 para no atribuir un número de identificación IVA a los sujetos pasivos que no efectúen ninguna de las operaciones contempladas en los artículos 20, 21, 22, 33, 36, 138 y 141, deberá sustituirse en la factura este número de identificación del proveedor y del adquiriente o del destinatario por otro número, denominado número de identificación fiscal, tal y como lo definan los Estados miembros afectados.»

B. *Derecho alemán*

12. El artículo 15, apartado 1, primera frase, número 1, de la Ley de 2005 del impuesto sobre el valor añadido (Umsatzsteuergesetz 2005), (3) en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), establece que el empresario podrá deducir del impuesto soportado el impuesto legalmente devengado por entregas de bienes y otras prestaciones efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios. Además, esta disposición indica que para poder ejercitar el derecho a deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a los artículos 14 y 14a de la UStG. Dicha factura deberá contener, en particular, todos los datos enumerados en el artículo 14, apartado 4, de la UStG.

13. Las cuotas soportadas sólo podrán deducirse en el período impositivo en que se cumplan todos los requisitos materiales del derecho con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la UStG.

14. El artículo 31, apartado 5, del Reglamento de ejecución de la UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), en su versión aplicable al litigio principal, establece que se podrá rectificar una factura que no contenga todos los datos indicados en los artículos 14, apartado 4, y 14a de la UStG, o que contenga datos incorrectos. A este respecto, basta con comunicar los datos omitidos o incorrectos, mediante un documento que haga referencia clara y específica a la factura de que se trate. Esta rectificación está sometida a los mismos requisitos de forma y contenido del artículo 14 de la UStG.

15. En los casos particulares en los que el IVA se indique de forma inexacta o injustificada, se aplicará por analogía el artículo 17, apartado 1, de la UStG. Con arreglo a esta disposición, la rectificación de una factura no tiene efectos retroactivos, sino que sólo surte efectos para el período en que se haya entregado la factura rectificada al destinatario de la prestación y se haya admitido la solicitud de rectificación, una vez eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

16. El órgano jurisdiccional remitente expone también que, si se deniega la deducción por omisión o corrección de algún elemento de la factura, el derecho a deducción se podrá obtener, mediante rectificación de la factura, en el momento de dicha rectificación. En tal supuesto, los ingresos por el IVA obtenidos por la administración tributaria seguirán siendo los mismos. En cambio, esto puede resultar en un aumento de la deuda tributaria para el empresario. En efecto, si la deducción se deniega pasados varios años, por ejemplo en el contexto de una inspección, los intereses de demora previstos en el artículo 233a del código tributario (Abgabenordnung), en su versión vigente cuando se produjeron los hechos del asunto principal, pueden dar lugar a una considerable carga financiera.

II. Hechos del litigio principal

17. Senatex GmbH (en lo sucesivo, «Senatex») se dedica al comercio al por mayor de artículos textiles. En sus declaraciones tributarias correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011, aplicó una deducción del impuesto soportado correspondiente al pago de comisiones a sus agentes comerciales y de facturas de un publicista (en lo sucesivo, conjuntamente, «facturas controvertidas»).

18. Entre el 11 de febrero y el 17 de mayo de 2013, el Finanzamt Hannover-Nord (oficina de impuestos municipales del norte de Hannover) sometió a Senatex a una inspección relativa a los ejercicios 2008 a 2011. A raíz de esta inspección, se constató que las facturas controvertidas presentadas a los efectos de la deducción de las cuotas soportadas no eran correctas en el sentido de los artículos 15, apartado 1, y 14, apartado 4, de la UStG. En efecto, ni en las propias facturas ni en los documentos anexos a las mismas figuraban ni el número fiscal ni el número de identificación a efectos del IVA de los agentes comerciales afectados ni del publicista.

19. El 2 de mayo de 2013, es decir, durante el período en que se estaba realizando la inspección, Senatex rectificó los pagos de comisiones correspondientes exclusivamente a los ejercicios 2009 a 2011, añadiéndoles el número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA de cada uno de los agentes comerciales afectados. Las facturas del publicista fueron también objeto de una rectificación análoga para los años 2009-2011.

20. A pesar de estas rectificaciones, el Finanzamt Hannover-Nord expidió el 2 de julio de 2013 liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011, en las que señalaba que las deducciones de las cuotas soportadas por las facturas controvertidas no podían practicarse respecto de los ejercicios 2009 a 2011, dado que los requisitos necesarios para dichas deducciones no se cumplieron hasta el momento en que se realizaron las rectificaciones, a saber, durante el ejercicio 2013, pero no durante los ejercicios 2009 a 2011.

21. Senatex interpuso entonces una reclamación contra estas liquidaciones. Además, durante el procedimiento de recurso administrativo, se comprobó que no se habían rectificado las facturas controvertidas correspondientes al ejercicio 2008. De este modo, el 11 de febrero de 2014, Senatex rectificó los pagos de comisiones correspondientes a dicho ejercicio 2008 añadiéndoles el número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA de los agentes comerciales afectados. Las facturas del publicista correspondientes a dicho ejercicio 2008 fueron también objeto de una rectificación análoga.

22. Mediante resolución de 3 de marzo de 2014, el Finanzamt Hannover-Nord reafirmó su postura al considerar que los requisitos para deducir de las cuotas soportadas las facturas controvertidas no se cumplieron hasta el momento en que tales facturas fueron rectificadas, respectivamente en 2013 y 2014. Según dicho órgano, no cabe la retroactividad de la rectificación de una factura al momento de la prestación del servicio, concediéndole de esta forma una eficacia *ex tunc*.

23. El 5 de marzo de 2014, Senatex interpuso un recurso contra la citada resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. En efecto, considera que las rectificaciones de las facturas producen un efecto retroactivo, a saber, correspondiente a los ejercicios 2008 a 2011, en la medida en que estas rectificaciones se realizaron antes de la última resolución administrativa, a saber, la resolución de 3 de marzo de 2014. Por consiguiente, solicita al órgano jurisdiccional remitente que anule las liquidaciones emitidas por el Finanzamt Hannover-Nord correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011.

III. Cuestiones prejudiciales

24. Al albergar dudas sobre la interpretación de las sentencias del Tribunal de Justicia y de las disposiciones de la Directiva IVA, el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributario del Land de Baja Sajonia), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La eficacia *ex nunc* declarada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268) para una primera expedición de facturas, ¿queda relativizada, en un caso (como el aquí presente) de rectificación de una factura incompleta, en virtud de las sentencias del Tribunal de Justicia *Pannon Gép* (C-368/09, EU:C:2010:441) y *Petroma Transports* y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), en el sentido de que, en definitiva, en un caso así el Tribunal de Justicia estaba dispuesto a admitir la retroactividad?

2) ¿Qué requisitos mínimos debe cumplir una factura para poder ser rectificada con efectos retroactivos? ¿Es necesario que la factura original contenga un número fiscal o un número de identificación a efectos del IVA, o éstos pueden añadirse más adelante de tal modo que se mantenga la deducción del impuesto en virtud de la factura original?

3) ¿Procede considerar realizada en tiempo hábil una rectificación de factura que se lleve a cabo en el marco de un procedimiento de recurso administrativo contra la resolución (liquidación) de la autoridad tributaria?»

IV. Análisis

25. Mediante sus cuestiones primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en realidad si los artículos 167, 178, letra a), 179 y 226, punto 3, de la Directiva IVA 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 deducir únicamente puede ejercitarse en relación con el ejercicio en que se rectificó la factura inicial, y no en relación con el ejercicio en el que se emitió esa factura.

26. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o práctica nacional en virtud de la cual el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el IVA cuando la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio se efectúa tras la adopción de una resolución por la que se deniega la deducción del IVA debido a que este dato se había omitido inicialmente.

27. Las cuestiones primera y segunda suscitan dudas acerca de las consecuencias que la rectificación de una factura tiene sobre el momento en el que puede ejercitarse el derecho a deducir. En efecto, con arreglo a la normativa alemana, la rectificación de la factura solamente permite ejercitar el derecho a deducir el IVA en el ejercicio en que se rectificó la factura inicial, y no en el ejercicio en que se emitió esa factura.

28. Según el Gobierno alemán, de las disposiciones de la Directiva IVA se desprende que el derecho a deducir sólo puede ejercitarse cuando se cumplen simultáneamente dos requisitos. Por una parte, el derecho a deducir debe haber nacido, en el sentido del artículo 167 de esta Directiva y, por otra parte, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones previstas en el artículo 178 de la misma, entre las que figura 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 de dicha Directiva. Pues bien, cuando se

rectifica una factura, estos dos requisitos sólo se cumplen en el momento de dicha rectificación, y no en el momento en que se expidió la factura inicial. De ello se desprende que el derecho a deducir sólo puede ejercitarse en el momento de la rectificación.

29. A continuación expondré los motivos por los que no suscribo esta postura.

30. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir es un principio fundamental del sistema común del IVA que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. (4) Por consiguiente, el derecho a deducir tiene un carácter inmediato y global. Por otra parte, como recuerda con frecuencia el Tribunal de Justicia, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. (5)

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?152/02, EU:C:2004:268); *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), y *Petroma Transports y otros* (C?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.

37. Así pues, en la sentencia *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), se trataba de determinar si las disposiciones de la Directiva IVA debían interpretarse en el sentido de que se oponían a una normativa o a una práctica nacional que denegaba 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 respetaba todos los requisitos establecidos por las normas nacionales aplicables. (12) Por tanto, el Tribunal de Justicia debía declarar si la rectificación de una factura a efectos del ejercicio del derecho a deducción era posible y si los Estados miembros podían establecer requisitos adicionales a los requisitos materiales y formales establecidos por la Directiva IVA, en concreto, que la factura rectificada llevara un número correlativo. (13) En su sentencia *Petroma Transports y otros* (C?271/12, EU:C:2013:297), el Tribunal de Justicia recordó que el sistema común del IVA no prohíbe rectificar las facturas erróneas, pero declaró que, por lo que respecta al litigio controvertido en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, la información necesaria para completar y regularizar las facturas fue presentada después de que la administración tributaria hubiese adoptado su resolución denegatoria del derecho a la deducción del IVA, de modo que, antes de que se adoptara esa resolución, las facturas presentadas a dicha administración no habían sido rectificadas aún para permitirle garantizar la correcta recaudación del IVA y su control. (14) Por tanto, debe señalarse que las sentencias *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) y *Petroma Transports y otros* (C?271/12, EU:C:2013:297) no se pronuncian sobre el efecto retroactivo o no de la rectificación de una factura sobre el ejercicio del derecho a deducir.

38. En cuanto a la aplicación de la jurisprudencia derivada de la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) en apoyo de la tesis del Gobierno alemán, considero que debe rechazarse. En efecto, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que el derecho a deducir el IVA debe ejercitarse en el período impositivo en el que se cumplan los dos requisitos establecidos en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, (15) de la Directiva 77/388/CEE. (16) Dicho de otro modo, añade el Tribunal de Justicia, debe haberse producido la entrega de los bienes o la prestación de los servicios y el sujeto pasivo debe estar en posesión de la factura. (17) Pues bien, en ese caso, *Terra Baubedarf-Handel GmbH* no disponía de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir el IVA por los servicios que le habían sido prestados en el marco de su actividad. Por lo tanto, no pudo efectuar ningún pago y tampoco había abonado el IVA en el curso del período de deducción. En este supuesto, no podía considerarse que una operación determinada había sido gravada con el IVA. (18) Por esa razón el Tribunal de Justicia declaró que es necesario que se cumplan los dos requisitos previstos en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva a fin de que se respete el principio en virtud del cual el derecho a deducir se ejerce inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.

39. En consecuencia, el asunto que dio lugar a la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) difiere del presente asunto en que *Senatex*, a diferencia de *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, disponía en efecto de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir y había pagado el IVA soportado. Por consiguiente, ese impuesto gravó efectivamente una operación efectuada anteriormente en el marco de la actividad económica de *Senatex*. Considero por tanto que, en el presente asunto, no cabe invocar dicha sentencia para

afirmar que el Tribunal de Justicia se opuso al efecto retroactivo del derecho a deducir el IVA tras la rectificación de una factura.

40. Por el contrario, soy de la opinión de que la sentencia Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) respalda la tesis inversa. En efecto, en el apartado 35 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia plasma una jurisprudencia reiterada en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. Así pues, el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva IVA establece que «la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos 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».

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.

45. A este respecto, si bien los Estados miembros son responsables de comprobar las

declaraciones de los sujetos pasivos y de controlar todos los documentos pertinentes a efectos del cálculo del impuesto o de verificar la realidad de las operaciones, nada les impide establecer sanciones para el incumplimiento de estos requisitos formales. En efecto, la sanción así impuesta tendría un carácter disuasivo que tendría por objeto garantizar la eficacia de la obligación de incluir en la factura los datos obligatorios previstos en la Directiva IVA, alentaría al sujeto pasivo a ser más diligente en el futuro y permitiría cubrir los gastos administrativos ocasionados a raíz de la omisión y de la rectificación que se ha precisado efectuar para corregir la factura. (23) No obstante, los Estados miembros están obligados a ejercitar esa facultad respetando el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de proporcionalidad.

46. El Gobierno alemán indicó en la vista que el hecho de aplazar el derecho a deducción y exigir intereses de demora al sujeto pasivo infractor, como sucede en el litigio principal, constituía una sanción. Sin embargo, considero que esta sanción no respeta el principio de proporcionalidad. En efecto, los datos obligatorios de la factura, entre los que se encuentran el número de identificación a efectos del IVA, tiene como objetivo permitir a las autoridades tributarias la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Pues bien, como se expuso en la vista, no comprendo cómo, en tal caso, las autoridades tributarias pueden diferenciar entre un sujeto pasivo de buena fe y un infractor. Además, resultará más fácil para el infractor incluir un número de identificación a efectos del IVA falso, confiando de esta forma en que su declaración pase inadvertida, que no incluir ningún número, lo que, por el contrario, llamaría la atención de las autoridades tributarias y provocaría que éstas llevaran a cabo una inspección. Ahora bien, imaginemos un sujeto pasivo, que actúa de buena fe, cuya factura presentada en su declaración no contiene ningún número de identificación a efectos del IVA. Se expondría muy probablemente a una inspección por parte de las autoridades tributarias, y podría encontrarse en la misma situación de Senatex, es decir, podría ver aplazado su derecho a deducir y quedar obligado a abonar intereses de demora, con consecuencias económicas nada desdeñables. En mi opinión, este sistema carece de seguridad jurídica y resulta poco apto para combatir eficazmente el fraude. Además, esto podría llevar a que se sancionase de la misma forma a un sujeto pasivo de buena fe y a un infractor.

47. Con objeto de evitar los abusos, considero que los Estados miembros puede establecer también medidas que limiten en el tiempo la posibilidad de presentar facturas rectificativas. Esto nos lleva a la tercera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, mediante la cual éste pregunta al Tribunal de Justicia si la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o práctica nacional con arreglo a la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio tiene lugar después de la adopción de una resolución por la que se deniega la deducción del IVA basándose en que la factura inicial omitía dicho dato.

48. La Directiva IVA no contempla la introducción de medidas que prevean un plazo a fin de limitar en el tiempo la rectificación de facturas incorrectas o incompletas. Por lo tanto, considero que corresponde a los Estados miembros establecer tales medidas en su Derecho nacional. Éstos deberán cerciorarse de que las medidas adoptadas respetan los principios de equivalencia y de efectividad.

49. En el presente caso, puede parecer excesivo prohibir cualquier rectificación posterior a una resolución de la administración tributaria por la que se deniega el ejercicio del derecho a deducción, ya que esto haría en la práctica imposible o excesivamente difícil dicho ejercicio.

50. En efecto, puede ocurrir que el sujeto pasivo únicamente tenga conocimiento —obviando los casos de fraude— de una omisión o de un error respecto de un dato obligatorio en la factura con ocasión de una liquidación. Prohibir cualquier rectificación después de que se emita una

resolución, como una liquidación, podría conducir a denegar lisa y llanamente cualquier rectificación de una factura incorrecta o incompleta. Esto tendría la severa consecuencia de privar al sujeto pasivo de su derecho a deducción, derecho fundamental que permite garantizar el principio de neutralidad fiscal, máxime cuando el error o la omisión pueden tener su origen a menudo en la persona que emite la factura, a saber, el vendedor de bienes o el prestador de servicios.

51. En consecuencia, considero que la sentencia *Petroma Transports y otros* (C-271/12, EU:C:2013:297) debe matizarse ampliamente a este respecto. (24)

52. A la luz de todas las consideraciones que preceden, considero que los artículos 167, 178, letra a), 179 y 226, punto 3, de la Directiva IVA 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 deducir puede ejercitarse únicamente en relación con el ejercicio en que se rectificó la factura inicial, y no en relación con el ejercicio en que se emitió esta factura. A este respecto, los Estados miembros podrán establecer medidas que sancionen la omisión de los datos obligatorios, a condición de que dichas sanciones se ajusten al principio de proporcionalidad, así como medidas que limiten en el tiempo la posibilidad de rectificar una factura errónea o incompleta, siempre que tales medidas se apliquen de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y no hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad).

V. Conclusión

53. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el *Niedersächsisches Finanzgericht* de la siguiente manera:

«Los artículos 167, 178, letra a), 179 y 226, punto 3, 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 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 deducir puede ejercitarse únicamente en relación con el ejercicio en que se rectificó la factura inicial, y no en relación con el ejercicio en que se emitió esta factura.

A este respecto, los Estados miembros podrán establecer medidas que sancionen la omisión de datos obligatorios, a condición de que dichas sanciones se ajusten al principio de proporcionalidad, así como medidas que limiten en el tiempo la posibilidad de rectificar una factura errónea o incompleta, siempre que tales medidas se apliquen de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y no hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad).»

1 – Lengua original: francés.

2 – DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA».

3 – BGBl. 2005 I, p. 386.

4 – Véase la sentencia *PPUH Stehcomp* (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 26 y

jurisprudencia citada.

5 – Véase la sentencia PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719), apartado 27 y jurisprudencia citada.

6 – Véase la sentencia PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719), apartado 28 y jurisprudencia citada.

7 – Véase el artículo 178, letra a), de dicha Directiva.

8 – Véase el artículo 226, punto 3, de la Directiva IVA.

9 – Véanse las sentencias Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 25; Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107), apartado 41, y PPUH Stehcamp (EU:C:2015:719), apartado 29.

10 – Véanse, en lo que atañe al resto de obligaciones que los Estados miembros pueden adoptar para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, las sentencias Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 49 y 50, y VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 44 y 45.

11 – Sentencias Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartados 43 a 45, y Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartado 34.

12 – Véase el apartado 36 de dicha sentencia.

13 – Véanse los apartados 42 a 45 de dicha sentencia.

14 – Véanse los apartados 21, 34 y 35 de esta sentencia

15 – Esta disposición fue sustituida por el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva IVA.

16 – **Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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»).

17 – Sentencia Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 34.

18 – Sentencia Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

19 – En lo que respecta al traslado del excedente del IVA al período impositivo siguiente, véase la sentencia Comisión/Hungría (C?274/10, EU:C:2011:530), apartado 45 y jurisprudencia citada.

20 – Véase el artículo 179, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

21 – Véase el punto 5 de la resolución de remisión.

22 – Véanse las sentencias Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartados 50 y 51, y Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 43. Véase asimismo, en lo que atañe a la obligación de declaración del comienzo de una actividad imponible, la sentencia Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818), apartados 33 a 36 y, en lo que se refiere a las irregularidades contables y declarativas que afectan a las transacciones sujetas al régimen de autoliquidación, la sentencia Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartado 63.

23 – A este respecto, es preciso señalar que varios Estados miembros prevén tales multas

[véanse el artículo 70 del código del IVA (code de la TVA) belga, el artículo 77 del código del IVA (code de la TVA) luxemburgués o, incluso, el artículo 1737 del código general tributario (code général des impôts) francés].

24 – En esa sentencia, el Tribunal de Justicia indicó que «procede recordar que el sistema común del IVA no prohíbe rectificar las facturas erróneas. Así, cuando se cumplan todos los requisitos materiales necesarios para poder invocar el derecho a la deducción del IVA y, *antes de que la autoridad competente adopte su decisión*, el sujeto pasivo haya presentado a esta última una factura rectificadora, no se le podrá denegar, en principio, ese derecho sobre la base de que la factura inicial incluía un error» (apartado 34, el subrayado es mío).