

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 22 de abril de 2021 (1)

Asunto C-80/20

Wilo Salmson France SAS

contra

**Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de
Bucarest, Rumanía)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido —
Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 y 178, letra a) — Nacimiento del derecho a deducción del
impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado — Período de nacimiento — Posesión de una
factura como requisito material — Delimitación frente a los requisitos formales de la deducción del
IVA soportado — Directiva de devolución (Directiva 2008/9/CE) — Artículos 14, apartado 1, letra
a), y 15 — Firmeza de una decisión denegatoria no impugnada — Consecuencias jurídicas de la
rectificación (anulación) de una factura y de su reemisión»

I. Introducción

1. En 2012 una empresa presentó una solicitud de devolución en Rumanía, si bien en 2012 tenía una sola factura, que al parecer no estaba en regla. Tras la denegación de la solicitud de devolución de 2012, esta factura fue rectificada (anulada) y fue emitida de nuevo en 2015. Seguidamente se presentó una nueva solicitud de devolución para 2015, sobre la que procede decidir en este asunto. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta ahora cuándo nació el derecho a deducir el IVA soportado y cuándo debería haberse presentado la solicitud de devolución.

2. El Tribunal de Justicia puede responder aquí a una de las cuestiones más importantes de la práctica de la normativa del IVA: ¿la posesión de una factura es una condición necesaria para que una empresa pueda deducir el IVA soportado?

3. Si se responde afirmativamente a esta pregunta, la posesión de dicha factura también será relevante a los efectos del período impositivo en el que debe aplicarse la deducción del IVA soportado o en el que debe presentarse la solicitud de devolución. Si la factura inicial es corregida posteriormente, la fecha relevante sería la fecha de posesión de la factura defectuosa (en este caso, 2012), asumiendo la retroactividad de dicha corrección; en caso de no asumirse la retroactividad, la fecha relevante sería la fecha de posesión de la factura corregida (en este caso, 2015). Si, por el contrario, la respuesta a la pregunta anterior es negativa, entonces solo será relevante la realización de la prestación (en este caso, 2012).

4. Si la deducción del IVA soportado está sujeta a determinados plazos (ya sean plazos específicos para la solicitud, como en este caso en el procedimiento de devolución con arreglo a la Directiva 2008/9, ya sean plazos de prescripción), será relevante el momento en que comienzan a correr esos plazos. En este contexto también se suscita la cuestión de si existe un momento concreto en el que el sujeto pasivo debe ejercer la deducción del IVA soportado, o si es libre de elegir ese momento, solicitando en este segundo caso a la otra parte contratante que le expida una nueva factura y anule la anterior. A lo que antecede se sumarán cuestiones de procedimiento si en el ínterin la devolución del IVA soportado solicitada ya ha sido denegada en firme.

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

– *Directiva 2006/112*

5. El artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), regula cuándo se ocasionan el devengo y la exigibilidad del impuesto:

«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.»

6. El artículo 167 de la Directiva sobre el IVA se refiere al nacimiento del derecho a deducir. Reza como sigue:

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

7. En cambio, el artículo 178 de la misma Directiva establece las condiciones para ejercer el derecho a la deducción:

«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;

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

8. El artículo 219 de la Directiva sobre el IVA se refiere a la modificación de las facturas y establece a este respecto:

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

9. Por su parte, el artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA regula el alcance material del derecho a deducir:

«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».

10. El artículo 169, letra a), de dicha Directiva amplía dicho derecho a deducir:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro».

11. A este respecto, el artículo 170 de la Directiva sobre el IVA aclara que, incluso en ausencia de la posibilidad de deducir el IVA soportado, el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE [...], al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE [...] y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

[...]»

12. El artículo 171, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se refiere al procedimiento de devolución a esos sujetos pasivos sin operaciones interiores:

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

13. El artículo 5 de la Directiva 2008/9/CE, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (3) (en lo sucesivo, «Directiva de devolución»), deja clara su relación con la Directiva sobre el IVA:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

- a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE;
- b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo [a] la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

14. El artículo 10 de la Directiva de devolución permite ampliar la documentación que debe adjuntarse a la solicitud dirigida al Estado miembro de devolución:

«Sin perjuicio de las solicitudes de información previstas en el artículo 20, el Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante que presente por medios electrónicos una copia de la factura o del documento de importación junto con la solicitud de devolución, cuando la base imponible en una factura o en un documento de importación sea igual o superior a 1 000 euros, o el equivalente en la moneda nacional. Sin embargo, cuando la factura corresponda a combustible, este umbral será de 250 euros, o el equivalente en la moneda nacional.»

15. El artículo 14 de la Directiva de devolución se refiere al contenido de la solicitud de devolución:

«1. La solicitud de devolución deberá referirse a:

- a) las adquisiciones de bienes o de servicios cuya facturación se realizó dentro del período de devolución, siempre que el impuesto sea exigible antes de la facturación o en el momento de esta, o respecto de las cuales el impuesto se haya devengado dentro del período de devolución, a condición de que las adquisiciones se hayan facturado antes de que el impuesto sea exigible;

[...]»

16. El artículo 15, apartado 1, de la Directiva de devolución establece los plazos en los que debe presentarse dicha solicitud de devolución:

«La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11.

[...]»

17. El artículo 23 de la Directiva de devolución se refiere a la denegación de la solicitud de devolución:

«1. Si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

2. Contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.

[...]»

B. Derecho rumano

18. El artículo 145 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Fiscal; en lo sucesivo, «Código Fiscal») regula el derecho de los sujetos pasivos a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones.

19. El artículo 146 del Código Fiscal establece que, para ejercer ese derecho, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura.

20. A tenor del artículo 1472, apartado 1, letra a), del Código Fiscal, el sujeto pasivo no establecido en Rumanía, pero establecido en otro Estado miembro y que no está obligado a registrarse a efectos del IVA en Rumanía, puede beneficiarse de la devolución del IVA abonado por las importaciones y adquisiciones de bienes o de servicios realizadas en Rumanía.

21. El punto 49, apartado 15, de la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, relativo al Reglamento de aplicación del Código Fiscal), establece que la solicitud de devolución deberá referirse a «las adquisiciones de bienes o de servicios que se hayan facturado durante el período de devolución, abonadas hasta la fecha de la solicitud de devolución. Las facturas no pagadas hasta la fecha de la solicitud de devolución se incluirán en las solicitudes de devolución correspondientes a los períodos en que aquellas se paguen».

22. A tenor del punto 49, apartado 16, de dicho Decreto del Gobierno, «además de las operaciones mencionadas en el apartado 15, la solicitud de devolución también podrá referirse a facturas o a documentos de importación no incluidos en las solicitudes de devolución anteriores y que conciernen operaciones finalizadas durante el año natural en cuestión».

III. Litigio principal

23. ZES Zollner Electronic SRL (en lo sucesivo, «ZES»), una sociedad establecida y registrada a efectos del IVA en Rumanía, suministra a Pompas Salmson SAS bienes producidos en Rumanía. Pompas Salmson es una sociedad con la sede de su actividad económica en Francia,

con derecho a deducir el IVA soportado. No está establecida en Rumanía y no está registrada allí a efectos del IVA.

24. Pompas Salmson también celebró con ZES un contrato de compraventa destinado a la adquisición de equipos de producción. ZES se los vendió a Pompas Salmson, que posteriormente los puso de nuevo a disposición de ZES para que los usara en el proceso de producción de los bienes entregados posteriormente a Pompas Salmson (contrato de préstamo de equipos, también denominado «tooling»).

25. Por la venta de dichos equipos de producción a Pompas Salmson, en el año 2012 ZES emitió las correspondientes facturas con IVA. No está claro si esas facturas fueron pagadas por Pompas Salmson y, en su caso, cuándo.

26. Al amparo de la Directiva de devolución y del artículo 1472, apartado 1, letra a), del Código Fiscal, en relación con el punto 49 del Decreto del Gobierno n.º 44/2004, Pompas Salmson solicitó la devolución del IVA devengado en Rumanía.

27. Mediante resolución de 14 de enero de 2014, las autoridades fiscales rumanas denegaron la solicitud de devolución correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012, por importe de 449 538,38 lei rumanos (RON) (aprox. 92 000 euros), por razones relacionadas con la documentación que acompañaba la solicitud y, al parecer, (4) con la no concordancia de las facturas aportadas con los requisitos legales. Según las alegaciones de Rumanía, no se aportaban pruebas del pago de las facturas presentadas, lo que todavía era exigible según la legislación de aquel momento. Según el Estado miembro, como tales, todas las facturas eran correctas.

28. En cualquier caso, ZES rectificó las facturas emitidas inicialmente (en 2012) y en 2015 emitió nuevas facturas por la venta de los equipos de producción.

29. En el año 2014, Pompas Salmson se fusionó por absorción con Wilo France SAS, resultando de ahí la sociedad Wilo Salmson France SAS (en lo sucesivo, «demandante»).

30. En el mes de noviembre del año 2015, la demandante presentó una solicitud de devolución del IVA con base en las nuevas facturas emitidas por ZES sobre el período comprendido entre el 1 de agosto de 2015 y el 31 de octubre de 2015. Las autoridades fiscales denegaron la solicitud de devolución del IVA por infundada, por razón de que la demandante no había respetado las disposiciones del punto 49, apartado 16, del Decreto del Gobierno n.º 44/2004 y de que ya había solicitado anteriormente la devolución correspondiente a las facturas.

31. Contra dicha resolución, la demandante presentó el 13 de junio de 2016 una reclamación administrativa que la Direc[?]ia General[?] Regional[?] a Finan[?]elor Publice (DRFP) Bucure[?]ti — Administra[?]ia Fiscal[?] pentru Contribuabili Nereziden[?]i [Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest (DRFP) — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes, Rumanía] desestimó por infundada, al considerar que el IVA cuya devolución se solicitaba ya había sido previamente objeto de otra solicitud de devolución y que las operaciones por las que se solicitaba la devolución del IVA correspondían al año 2012, y no al año 2015. Contra esta decisión la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

32. Mediante resolución de 19 de diciembre de 2019, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), ante el que se interpuso el recurso, planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. Por lo que respecta a la interpretación del artículo 167 en relación con el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE: si existe distinción entre el momento de nacimiento y el de ejercicio del derecho a la deducción, a la vista del modo de funcionamiento del sistema del IVA.

A este respecto, es necesario aclarar si el derecho a deducir el IVA puede ejercerse en ausencia de factura fiscal (válida) emitida por las adquisiciones de bienes realizadas.

2. En cuanto a la interpretación de las mismas disposiciones en relación con el artículo 14, apartado 1), letra a), parte primera, de la Directiva 2008/9/CE: ¿cuál es la referencia formal con respecto a la cual debe apreciarse la regularidad del ejercicio del derecho a la devolución del IVA?

En este sentido es necesario determinar si se puede formular una solicitud de devolución por el IVA que es exigible con anterioridad al “período de devolución”, pero cuya facturación se produjo durante el período de devolución.

3. En cuanto a la interpretación del artículo 14, apartado 1), letra a), parte primera, de la Directiva 2008/9/CE, en relación con el artículo 167 y con el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE: ¿cuáles son los efectos de la anulación y de la emisión de nuevas facturas por adquisiciones de bienes anteriores al “período de devolución” sobre el ejercicio del derecho a la devolución del IVA correspondiente a esas adquisiciones?

En este sentido es necesario aclarar si, en el supuesto de que el proveedor anule las facturas inicialmente emitidas por la adquisición de bienes y emita nuevas facturas en un momento posterior, el ejercicio por el beneficiario de su derecho a solicitar la devolución del IVA correspondiente a tales adquisiciones debe tomar como referencia la fecha de las nuevas facturas, siendo así que ni la anulación de las facturas iniciales ni la emisión de las nuevas facturas se hallan bajo el control del beneficiario, sino que están exclusivamente sometidas a la discrecionalidad del proveedor.

4. ¿Puede la ley nacional hacer depender de la exigibilidad la devolución del IVA concedida de conformidad con la Directiva 2008/9/CE, cuando la factura correcta se emite durante el período de solicitud?»

33. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas la demandante, Rumanía y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

34. Rumanía cuestiona la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial y aduce que el órgano jurisdiccional remitente no presentó acertadamente los hechos del litigio principal. En opinión de Rumanía, la solicitud de devolución de 2012 fue rechazada no por defectos en las facturas, sino por la ausencia de pruebas del pago de las mismas, que en virtud de la situación jurídica (nacional) de aquel momento eran necesarias. Expone que, en virtud de una normativa transitoria, dichas solicitudes podrían haber sido presentadas de nuevo —esta vez sin prueba del pago— hasta el 30 de septiembre de 2014, cosa que no hizo la demandante. Opina que, a falta de una factura con defectos, todas las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente carecen ya de sentido y el Tribunal de Justicia no puede dar una respuesta útil a las

mismas.

35. Es difícil que el Tribunal de Justicia interprete correctamente el Derecho de la Unión si los hechos no se presentan correctamente. Si de hecho no existiera un error en las facturas, entonces, como acertadamente alega Rumanía, no se suscitaría ninguna de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente. En cualquier caso, queda abierta la cuestión de cuál pudo haber sido el defecto específico de las facturas en virtud del cual se denegó la solicitud de devolución en 2012. Sin embargo, a efectos de responder a las cuestiones planteadas, es relevante saber si las facturas no presentaban errores, si solo faltaba la fecha en las facturas o si, por ejemplo, en ellas no figuraba el IVA por separado.

36. Ahora bien, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones de los órganos jurisdiccionales nacionales y del Tribunal de Justicia, este último solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional. (5) Por lo que se refiere a los presuntos errores de hecho contenidos en la resolución de remisión, no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional nacional, establecer los hechos que originaron el litigio y deducir las consecuencias de los mismos para la decisión que debe dictar. (6)

37. Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible y las cuestiones prejudiciales deben responderse con base en la premisa de que la solicitud de devolución de 2012 fue denegada debido a errores en las facturas, si bien el órgano jurisdiccional remitente deberá examinar el acierto de dicha premisa.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales

38. La presente petición de decisión prejudicial se refiere a una solicitud de devolución basada en la Directiva de devolución y que fue denegada en 2012. Dicha solicitud fue presentada de nuevo en 2015, después de que se rectificaran las facturas iniciales de 2012 y se volvieran a emitir de nuevo en 2015. En el fondo, mediante sus cuatro cuestiones prejudiciales, el tribunal remitente pretende saber cuál es el momento apropiado a los efectos de la devolución del IVA soportado por el destinatario (la demandante) en virtud del precio de las entregas realizadas en 2012.

39. Aunque solo las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta se refieran a la Directiva de devolución, mientras que la primera cuestión prejudicial se refiere al momento en que se ejerce el derecho a deducir el IVA soportado, también debe responderse a esta cuestión prejudicial como cuestión previa necesaria, al contrario de lo que opina la Comisión.

40. Como el Tribunal de Justicia ha precisado en varias ocasiones, la Directiva de devolución no pretende establecer los requisitos para el ejercicio del derecho de devolución ni su alcance. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de la Directiva de devolución prevé, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6, que el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva sobre el IVA, según se aplique en el Estado miembro de devolución. (7) Así pues, la Directiva sobre el IVA determina el derecho subjetivo material y la Directiva de devolución regula el procedimiento para el cumplimiento en detalle de ese derecho subjetivo material, derivado del artículo 170 de la Directiva sobre el IVA, de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución (como se definen en el artículo 3 de la Directiva de devolución). (8)

41. Por consiguiente, el derecho a la devolución en virtud de la Directiva de devolución de un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro es análogo al derecho a deducir el IVA soportado de un sujeto pasivo establecido en el Estado miembro en el que se realizó la

prestación. (9)

42. Por lo tanto, es decisivo cuándo nació el derecho a la deducción con arreglo a los artículos 167 y siguientes de la Directiva sobre el IVA y cuándo debería haber sido ejercido por la demandante. De ahí resultará la respuesta a la pregunta que subyace a todas las cuestiones prejudiciales, a saber, si, en este caso, la demandante, al ejercer en 2015 el derecho a deducir el IVA soportado en virtud de las entregas de los equipos de producción en 2012, lo hizo en el período de devolución correcto con arreglo al artículo 14 de la Directiva de devolución (y dentro del plazo del artículo 15 de la Directiva de devolución).

43. Para el órgano jurisdiccional remitente, esta cuestión se suscita en particular porque las facturas iniciales (y aparentemente erróneas) de 2012, correspondientes a las entregas en 2012, fueron rectificadas y en 2015 volvieron a emitirse. En ese sentido, la respuesta a todas las cuestiones depende de la relevancia de la factura para la deducción del IVA soportado (véase la sección C). En efecto, si resulta que en absoluto es necesaria una factura, no será relevante si era errónea, ni si fue rectificada y emitida de nuevo correctamente.

44. En consecuencia, es necesario aclarar primero la relevancia de la factura para el derecho a deducir el IVA soportado (véanse C.1 y C.2). De ahí resultará si la *posesión de una factura*, exigida por el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, es un requisito para la deducción —como decidió el Tribunal de Justicia en las sentencias Volkswagen (10) y Biosafe (11)— o si esta característica ha quedado obsoleta a raíz de la decisión del Tribunal de Justicia en la sentencia V?dan (12) (véase C.3). A continuación, habrá que decidir si esto cambia si la factura presentaba defectos y fue rectificada (anulada) por el proveedor y emitida de nuevo en 2015 (véase C.4). Sin embargo, al contrario de lo que la Comisión parece opinar, en este contexto, además de los aspectos jurídico-sustantivos (véase C.4.a), también deben tenerse en cuenta los aspectos jurídicos procesales (véase C.4.b) para tomar en consideración el plazo de presentación de solicitudes previsto en el artículo 15 de la Directiva de devolución y la firmeza de una decisión denegatoria de las autoridades fiscales (véase el artículo 23 de la Directiva de devolución) que no fue impugnada.

45. Una vez aclarados estos puntos, las cuestiones relativas al período de devolución correcto en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución (cuestiones prejudiciales segunda a cuarta de la petición de decisión prejudicial) podrán responderse sin mayor dificultad (véase la sección D).

C. Momento en que nace el derecho a deducir (primera cuestión prejudicial)

46. Por lo tanto, hay que aclarar cuándo surgió el derecho de la demandante a deducir el IVA soportado. Los problemas para determinar el período correcto para ejercer el derecho a la deducción surgen de la existencia y la redacción de dos disposiciones sobre el nacimiento del derecho a la deducción en el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA y sobre el ejercicio del derecho a la deducción en el artículo 178, letra a), de la misma. Así lo pone de relieve con toda claridad la primera cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente.

47. El artículo 167 de la Directiva sobre el IVA establece que el derecho a deducir (del destinatario de la prestación) nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible (es decir, la deuda tributaria del proveedor: artículo 63 de la Directiva sobre el IVA). Mientras que el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA persigue, en principio, garantizar una correlación en el tiempo de la deuda tributaria del proveedor y del derecho a deducir del destinatario de la prestación, el artículo 178 de la Directiva sobre el IVA modifica este principio. En efecto, un requisito para el ejercicio exitoso no es solo que haya nacido la deuda tributaria del proveedor, sino también que el destinatario de la prestación esté en posesión de una factura. Además, dicha

factura debe cumplir ciertos requisitos formales (como los establecidos en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA).

48. Por lo tanto, hay dos posibilidades alternativas. Primera, que, de conformidad con los artículos 167 y 63 de la Directiva sobre el IVA, el derecho a deducir el IVA soportado nazca en el mismo momento de la realización de la prestación. En este caso sería el año 2012, y la solicitud presentada en 2015 sería definitivamente extemporánea con arreglo al artículo 15 de la Directiva de devolución. En efecto, como ha resuelto el Tribunal de Justicia en varias ocasiones, (13) dicho plazo es un plazo de caducidad. Segunda, que, con arreglo al artículo 178 de la Directiva sobre el IVA, sea determinante la posesión de una factura. En este caso, el momento del nacimiento podría ser tanto el año 2012 (si no es necesario que las facturas cumplan todas las formalidades del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA) como también el año 2015, ya que fue en ese año en que por primera vez hubo una factura que al parecer cumplía todos los requisitos del artículo 226.

49. Me parece acertado el segundo enfoque, que considera que es necesaria la posesión de una factura, si bien el incumplimiento de requisitos formales no impide la deducción y, además, puede regularizarse con efectos retroactivos. En efecto, en mi opinión, cabe distinguir el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo* (véase el apartado 1) del nacimiento del derecho a deducción *por razón de la cuantía* (véase el apartado 2). Un examen más detenido demuestra que solamente esta óptica concuerda con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la regularización retroactiva de facturas con vicios de forma (véase el apartado 3). La consecuencia de esto es que la rectificación (anulación) de una factura es posible según el Derecho civil, pero es irrelevante para la evaluación del período de nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado (véase el apartado 4).

1. *Nacimiento del derecho a deducción por razón del motivo*

50. Cuando se examina detenidamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se observa que este se ha pronunciado hasta ahora principalmente sobre el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo*. Según dicha jurisprudencia, el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. (14) Según la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se concedan la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (15) Se aplica una excepción 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. (16)

51. El artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA se refiere a la deducción del «IVA devengado o pagado». Con ello se refiere al IVA adeudado o abonado al Estado por la empresa proveedora. En esta situación, el destinatario de la prestación no es deudor del IVA, sino que debe el precio acordado a la otra parte contratante.

52. Esta norma aclara la finalidad de la deducción del IVA soportado. Al ser el IVA por naturaleza un impuesto sobre el consumo (17) y dada la técnica de la imposición indirecta, a través de la deducción del IVA soportado el destinatario de la entrega que tiene derecho a la deducción del IVA debe liberarse del IVA del que es deudor un tercero (el proveedor) y que se lo repercute mediante el precio.

53. Si se tomara en serio este planteamiento, entonces en realidad habría que atender al pago efectivo del precio por parte de la demandante, pues solo en ese momento se vería en realidad (indirectamente) gravada por el IVA. Ahora bien, la disposición del artículo 167 *bis* de la Directiva

sobre el IVA muestra que el legislador también concede la deducción del IVA incluso antes del pago. Dicho artículo permite limitar la deducción del IVA al momento del pago si también la deuda tributaria nace solo cuando se cobra el precio. Esto solo tiene sentido si en los demás casos la deducción del IVA es posible incluso antes del pago del precio.

54. Queda claro, pues, que el legislador parte de que el destinatario de la prestación está gravado por el IVA ya antes de pagar el precio, pero después de haberse realizado la prestación. En ese momento ya ha nacido el derecho a deducción *por razón del motivo*.

2. Nacimiento del derecho a deducción por razón de la cuantía

55. No obstante, aún hay que determinar el momento del nacimiento del derecho a deducción *por razón de la cuantía*. A este respecto, le corresponde una importancia decisiva a la disposición del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

56. En efecto, la mera realización de la prestación no nos dice nada sobre la cuantía del gravamen al destinatario de la prestación mediante el IVA incluido en el precio. Esto se pone de manifiesto en el caso de las prestaciones continuas cuando, en el momento de la celebración del contrato, solo se conoce el objeto de la prestación, pero no la cantidad (por ejemplo, un contrato de suministro de electricidad). Además, hay otras situaciones en las que el precio adeudado (según el Derecho civil) solo resultará de la liquidación por parte del proveedor de la prestación una vez que se haya realizado la prestación (por ejemplo, los honorarios por hora o los honorarios según resultados de un abogado).

57. Ahora bien, si la mera realización de la prestación por parte del proveedor no dice nada sobre la carga concreta del IVA para el destinatario de la prestación, es lógico que el legislador vincule la deducción del IVA soportado no solo a la realización de la prestación, sino que también exija en el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA que el destinatario de la prestación esté «en posesión de una factura». (18)

58. Así pues, la posesión de una factura como requisito también sirve para aplicar el principio de neutralidad, consagrado en la legislación sobre el IVA. El principio de neutralidad constituye un principio fundamental (19) derivado del carácter de impuesto sobre el consumo que tiene el IVA. Implica, entre otras cosas, que la empresa, en cuanto actúa como recaudadora por cuenta del Estado, ha de quedar libre por completo, en principio, de la carga final del IVA, (20) en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta. (21)

59. En este contexto, quiero llamar la atención de nuevo (22) sobre el concepto de liberación de la carga. De él se desprende (23) que solo cabe la deducción del impuesto soportado si el destinatario de la prestación también está gravado con el IVA. Sin embargo, este último no estará gravado con la mera realización de la prestación, sino en realidad solo cuando paga la contraprestación (véase punto 53 anterior). La idea que manifiestamente subyace a la disposición del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA es que, por regla general, el pago se efectúa con prontitud cuando consta la factura correspondiente, de modo que en ese momento ya se puede presumir que el destinatario de la prestación se ve gravado con prontitud.

60. Esto queda recogido claramente en la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, en la que este todavía declaraba expresamente (24) que el ejercicio inmediato del derecho a deducción parte de la premisa de que, en principio, los sujetos pasivos no suelen efectuar ningún pago, y por tanto no abonan el IVA que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y de que no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que este se haya abonado.

61. La medida en que el destinatario de la prestación sea (o vaya a ser) gravado con el IVA resulta en realidad de que se haya incluido el IVA correspondiente en el cálculo de la contraprestación que el destinatario habrá de satisfacer. Si se ha incluido o no el IVA en dicho cálculo es algo que solo puede deducirse de la relación jurídica subyacente y de la liquidación de su realización. La liquidación de la realización del negocio jurídico tiene lugar mediante el envío de la correspondiente factura.

62. En consecuencia, la posesión de una factura, exigida por el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, es el medio para trasladar de forma rastreable la carga del IVA del proveedor (que debe el impuesto) al destinatario de la prestación (que lo soporta a través del precio). Solo de este modo puede reconocer el destinatario de la prestación en qué medida, en opinión del proveedor, está gravado por el IVA, pudiendo entonces reclamar su liberación por ese importe.

63. Además, no es sino la necesidad de poseer una factura la que también permite a la Administración tributaria —como ya ha explicado el Tribunal de Justicia— (25) controlar tanto la deuda tributaria como el ejercicio del derecho a la deducción del IVA. En este contexto, cuanta más información contenga dicha factura, más eficaz será el control, lo que explica el ya muy extenso catálogo del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.

64. En mi opinión, en sus sentencias Volkswagen (26) y Biosafe, (27) el Tribunal de Justicia ya aclaró ese significado de la posesión de una factura como medio necesario para repercutir la carga y como condición para la liberación mediante la deducción del IVA soportado.

65. La sentencia Volkswagen se refería a un caso en que las partes entendieron que realizaban operaciones no gravadas. Años más tarde, tras advertirse el error, se emitieron por primera vez facturas incluyendo el IVA por separado y se presentó una solicitud de devolución al amparo de la Directiva de devolución. El Tribunal de Justicia expuso que, (28) en estas circunstancias, el destinatario de la prestación se vio imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a devolución antes de esa regularización, «al no haber dispuesto con anterioridad de las facturas ni sabido que se adeudaba el IVA. En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA». Concluyó que el plazo establecido en el artículo 15 de la Directiva de devolución solo comenzaba a correr a partir de la fecha de emisión de una factura en la que figurara el impuesto por separado.

66. La sentencia Biosafe se refería a la deducción del IVA soportado en el caso de un error compartido acerca del tipo del IVA. Se asumió que procedía aplicar un tipo que resultó ser inferior al aplicable y el proveedor corrigió su factura años más tarde aumentando el IVA e indicándolo por separado. También aquí, el Tribunal de Justicia concluyó (29) que parece que al destinatario de la prestación le resultó objetivamente imposible ejercer su derecho a deducción antes de la regularización de las facturas, ya que «no dispuso antes de los documentos rectificativos de las facturas iniciales ni sabía que se adeudaba un IVA adicional. En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA». Concluyó que el plazo de prescripción previsto en la normativa fiscal respecto a este importe adicional no empezó a correr hasta la posesión de la factura en la que dicho importe

adicional figurara por separado.

67. Ambas decisiones del Tribunal de Justicia, tal y como yo las entiendo, parten de la base de que el momento en que nace el derecho ejercitable a la deducción del IVA soportado no es anterior a la posesión de una factura de la que resulte la carga por el IVA del destinatario de la prestación. Esto es coherente con los artículos 167 y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

3. ***Momento de ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado***

68. Por tanto, con la disposición del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA se expresa el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado por razón del motivo y con la disposición del artículo 178 se expresa el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado por razón de la cuantía. Para determinar el momento correcto del ejercicio del derecho a la deducción y para que corran los plazos, ambas disposiciones deben cumplirse acumulativamente. Esto se desprende, en última instancia, del artículo 179 de la Directiva sobre el IVA, que no deja el ejercicio del derecho a la deducción a la discreción del sujeto pasivo. Por el contrario, la deducción del IVA soportado solo es posible en el período impositivo en el que haya nacido por razón del motivo y por razón de la cuantía.

69. De lo contrario, no tendría sentido la disposición del artículo 180 de la Directiva sobre el IVA, que permite a los Estados miembros establecer un régimen que se desvíe de lo expuesto. De ello se desprende, como ya ha expuesto el Tribunal de Justicia, (30) que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, en este segundo caso sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

a) ***Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la prueba por un perito del derecho a deducir el IVA soportado***

70. De la decisión del Tribunal de Justicia en el caso V?dan, (31) que creó inseguridad jurídica, (32) no se desprende lo contrario. Es cierto que en el apartado 42 de dicha sentencia el Tribunal de Justicia expuso que la aplicación estricta de la exigencia formal de *presentar* facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones.

71. A primera vista, podría pensarse que, en consecuencia, la deducción del IVA soportado es posible sin factura de ningún tipo y en contra de la redacción del artículo 178. Sin embargo, si se lee con detenimiento, el Tribunal de Justicia no señala eso en ninguna parte de la sentencia citada.

72. En primer lugar, en aquel asunto el Tribunal de Justicia «solo» tenía que responder a la cuestión de si era posible una deducción del IVA con base en la estimación por un perito del importe de la deducción del IVA soportado habitualmente en aquel tipo de proyectos de construcción. El Tribunal de Justicia acertó al responder a aquella cuestión en sentido negativo. La deducción del IVA soportado atiende al gravamen *efectivo* del IVA y no al gravamen *habitual* del IVA. Pues bien, mediante una estimación el perito solo podría haber probado este último.

73. En segundo lugar, durante todo el procedimiento quedó abierto si en algún momento se emitieron facturas en que figurara el IVA. Lo único cierto era que las facturas originales ya no eran legibles y la Administración tributaria insistió en la presentación de los originales.

74. Eso último no es compatible con la Directiva, dado que esta no exige que en el momento

de la inspección fiscal el sujeto pasivo esté todavía en posesión de la factura y pueda presentarla, sino solo que estuviera en posesión de una factura en el momento de aplicar la deducción del IVA soportado. Si la factura se pierde posteriormente, el sujeto pasivo puede, por supuesto, probar por cualquier medio posible (normalmente mediante una copia) que en su día estuvo en posesión de una factura de la que se derivó un gravamen por el IVA de un determinado importe.

75. Por lo tanto, el razonamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia V?dan está referido correctamente solo a la *prueba* de la deducción del IVA soportado. (33) Las condiciones materiales (es decir, las resultantes de los artículos 167 y 178) del derecho a la deducción pueden probarse por cualquier medio de prueba, pero la prueba por un perito del IVA normalmente devengado es *per se* inadecuada para este fin. (34) En mi opinión, este resultado también se desprende con cierta claridad de la parte dispositiva de la sentencia citada, cuando se lee esta en relación con las cuestiones prejudiciales y los hechos expuestos.

b) *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el período de ejercicio de la deducción del IVA soportado*

76. En consecuencia, tampoco hay una contradicción con aquella jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la que examinó el período específico (35) durante el cual debe ejercerse el derecho a la deducción. En efecto, en dichas decisiones siempre ha atendido a la posesión de una factura por parte del sujeto pasivo destinatario de la prestación. (36)

77. Así, en la sentencia Terra Baubedarf-Handel, argumentó explícitamente como sigue: «por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, este no queda vulnerado por la exigencia de que el sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en el período impositivo en el que concurren los requisitos de posesión de la factura, o de un documento considerado equivalente, y nacimiento del derecho a deducción. En efecto, por una parte, dicha exigencia es conforme con uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, que consiste en garantizar la percepción del IVA y su control por la administración tributaria [(justificantes)], y, por otra parte [...] el pago de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, y por tanto el abono del IVA que debe soportarse[,] normalmente no se efectúa antes de que se reciba la factura». (37) En la sentencia Senatex resolvió que el derecho a la deducción del IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir y, segundo, el sujeto pasivo «está en posesión de la factura».

78. Ahora bien, si la posesión de una factura es determinante del período en el que se debe ejercer el derecho a deducción, entonces esa posesión ya no es un criterio meramente formal, sino material. En consecuencia, el derecho a deducir el IVA soportado requiere la posesión de la correspondiente factura.

c) *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de una factura incompleta o incorrecta*

79. Esto resulta, en última instancia, también de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de las facturas. (38) En dicha jurisprudencia, el Tribunal de Justicia distingue entre los requisitos materiales y los requisitos formales del derecho a deducir el IVA soportado. Entre estos últimos están aquellos que regulan las modalidades y el control del ejercicio de este derecho, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, tales como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración. (39) A este respecto, considera que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (40) En consecuencia, siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos

materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho. (41)

80. Sin embargo, si se lee con detenimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los defectos formales que no impiden la deducción nunca se refiere a la posesión de una factura como tal (o a la existencia de una factura), sino siempre a los detalles de la configuración de la factura. (42)

81. Así, esta jurisprudencia solo menciona la ausencia de *determinados* requisitos formales y no la ausencia de *todos* los requisitos formales. En consecuencia, no se puede deducir de esta jurisprudencia que pueda nacer un derecho a deducción sin la posesión de una factura. El propio Tribunal de Justicia solamente señala que «estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA». (43) Así es. El cumplimiento de *todas* las menciones enumeradas en el catálogo del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA constituye un requisito formal. Estas, a menos que sean esenciales (véanse en detalle los puntos 93 y siguientes), también pueden ser incluidas o modificadas posteriormente (por ejemplo, con arreglo al artículo 219 de la Directiva sobre el IVA). Sin embargo, la *posesión* de una factura de conformidad con el artículo 178 de la Directiva sobre el IVA como tal no es, como situación de hecho, uno de esos requisitos formales. (44)

82. Además, de dicha afirmación el Tribunal de Justicia «solo» ha deducido que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente, por ejemplo, en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva sobre el IVA (descripción precisa de la cantidad y de la naturaleza de la prestación e indicación de la fecha de la prestación), si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho. (45) Lo mismo ocurre con las menciones señaladas en el artículo 226, punto 3 (mención del número de identificación a efectos del IVA del proveedor), (46) o en el artículo 226, punto 2 (mención del número de factura). (47) En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha atribuido efecto retroactivo a la corrección de una factura (formalmente incorrecta) que ya estaba en posesión del destinatario. (48)

83. Por otra parte, el Tribunal de Justicia menciona expresamente en la jurisprudencia citada la necesidad de que se dé la corrección de una factura existente y que está en posesión del destinatario de la prestación. (49) En ese sentido, en una situación normal de una operación a título oneroso, el nacimiento del derecho a la deducción no se completa hasta que se cumplen ambas condiciones (el nacimiento de una deuda tributaria en virtud de la realización de la prestación y la posesión de una factura que lo documente).

84. La importancia de poseer una factura explica también por qué el artículo 66, letra a), de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros establecer que el impuesto sea exigible, como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura. Esto se refiere a los supuestos de pago anticipado a cuenta en los que la factura se emite antes de la realización de la prestación. En estos casos, el derecho a deducir el IVA soportado nace por razón del motivo y por razón de la cuantía en el mismo momento en que se emite la factura al destinatario de la prestación. Ahora bien, en principio el derecho a deducción nunca nace sin que el destinatario de la prestación esté en posesión de una factura.

85. También la comparación de las letras a) y f) del artículo 178 muestra claramente que el legislador estableció una condición adicional —la posesión de una factura— para el supuesto normal de recaudación indirecta [letra a)]. Dicha condición precisamente no es necesaria (50) y,

en consecuencia, no se prevé para el caso particular de la recaudación directa [letra f): autoliquidación]. No obstante, esta decisión del legislador se vería eludida si la posesión de una factura pasara a ser una mera formalidad y fuera declarada irrelevante.

d) *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la Directiva de devolución*

86. Por último, la necesidad de poseer una factura se ve confirmada también por las disposiciones de la Directiva de devolución, que en muchas de sus disposiciones se refiere expresamente a la existencia de una factura. Así, en el artículo 8, apartado 2, de la Directiva de devolución se exige expresamente que en la solicitud de devolución se facilite determinada información «por cada factura». A tenor del artículo 10 de la Directiva de devolución, el Estado miembro de devolución puede exigir al solicitante que presente una «copia de la factura». El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución hace referencia a «las adquisiciones [...] cuya facturación se realizó». De ahí resulta que para que exista un derecho a la deducción del IVA soportado cuya devolución puede solicitarse el destinatario de la prestación tuvo que estar en algún momento en posesión de una factura.

87. Por ello, el Tribunal de Justicia (51) ya ha dictaminado que, excepto en los casos en los que el original o la copia de la factura ya obren en poder de la Administración tributaria, esta tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución si la petición al solicitante para que comunique el número secuencial de dicha factura no es atendida en el plazo señalado en la Directiva de devolución. Esto no tendría sentido si la factura fuera superflua.

e) *Conclusión*

88. Tanto de la redacción de la Directiva sobre el IVA y de la Directiva de devolución como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que para que exista un derecho a la deducción del IVA soportado cuya devolución pueda solicitarse el destinatario de la prestación tuvo que estar en algún momento en posesión de una factura. En ese caso, el momento de la posesión de esa factura determinará el período correcto en el que debe ejercerse la deducción del IVA soportado.

4. *Efectos jurídicos de la rectificación» de una factura sobre el período impositivo correcto para la deducción del IVA soportado*

a) *Consecuencias jurídico-sustantivas de la rectificación de una factura*

89. Si los requisitos del derecho a deducir el IVA soportado por razón del motivo (artículo 167 de la Directiva sobre el IVA) y por razón de la cuantía [artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA] son condiciones materiales, de ahí también se deduce que la rectificación de la factura es irrelevante a efectos de determinar el período correcto en el que debe aplicarse la deducción del IVA soportado con arreglo al artículo 179 de la Directiva sobre el IVA.

90. Hay dos posibilidades alternativas. Primera, que se hubieran cumplido los requisitos materiales (realización de la prestación y posesión de la factura). En ese caso, el derecho a deducir el IVA soportado también nació en ese momento y debe ejercerse en el período impositivo correspondiente. Eso no lo puede cambiar la rectificación y reemisión de la factura. Esta última puede, como mucho, subsanar los defectos formales con efectos retroactivos para dicho período, como ya ha dictaminado el Tribunal de Justicia en el caso de una factura rectificativa que cancelaba la antigua factura mediante una nota de crédito (ello se refiere a una rectificación/anulación). (52)

91. Segunda, que no se hubieran cumplido los requisitos materiales (realización de la

prestación o posesión de la factura). En ese caso, la rectificación y reemisión de la factura constituye la primera expedición de una factura que confiere el derecho a la deducción del IVA soportado. Será esa factura la que determinará entonces el período correcto en el que ejercer la deducción del IVA soportado.

92. En consecuencia, en el presente caso es decisivo si las facturas facilitadas a la demandante en 2012 pueden considerarse una «factura» en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA. Esto último depende, a su vez, de la naturaleza del defecto que se habría detectado, pero que el Tribunal de Justicia desconoce en este caso.

93. En efecto, en mi opinión, un documento ya es una factura en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA si permite tanto al destinatario de la prestación como a la Administración tributaria determinar a partir de él qué proveedor ha repercutido qué importe del IVA a qué destinatario de la prestación y respecto de qué operación. Esto implica aportar información sobre el proveedor, el destinatario de la prestación, el objeto de la misma, el precio y el IVA (mencionado por separado). (53) Si constan estos cinco datos esenciales, se satisface la finalidad de la factura y el derecho a deducir el IVA soportado habrá nacido definitivamente. (54)

94. No obstante, las infracciones de algunas de las demás menciones previstas en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA no excluyen la deducción del IVA soportado si se regularizan durante el procedimiento administrativo o judicial. Esta consecuencia jurídica resulta, en última instancia, también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la regularización retroactiva de las facturas. (55)

95. Por lo tanto, si el defecto estaba relacionado con las características esenciales de la factura antes señaladas, se descarta la deducción del IVA soportado en 2012, ya que a tal efecto no se puede hablar de una factura en el sentido de la normativa del IVA. En ese caso, el derecho a deducción solo habría nacido en su totalidad con la posesión de una factura, por primera vez, en 2015.

96. Si, por el contrario, el defecto en las facturas se refería únicamente a formalidades concretas (como, por ejemplo, la falta de la fecha de la factura, la ausencia del número de factura, una dirección incorrecta, la descripción imprecisa del objeto de la prestación y del período de su realización o la falta del número de identificación fiscal, etc.), (56) entonces el derecho a deducir el IVA soportado ya habrá nacido cuando se realizó la prestación y se poseían las facturas, en 2012. Este tipo de defectos no cuestionan la «posesión de una factura» en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

97. En cambio, no me convence la opinión contraria defendida por la Comisión y la demandante de que la rectificación de la antigua factura eliminó sus efectos jurídicos y que, por lo tanto, solo son relevantes las facturas de 2015. Al contrario, considero que están justificadas las reservas expresadas por el tribunal remitente sobre la rectificación unilateral de una factura, aunque en el presente asunto es más probable que se produjeran una rectificación y reemisión consensuadas de la factura.

98. Así, el derecho a deducción del destinatario de la prestación es un derecho frente al acreedor del impuesto que, una vez nacido, no puede ser eliminado unilateralmente por un tercero. (57) Asimismo, en ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA se establece que el derecho del destinatario de la prestación a deducir el IVA soportado dependa de que el proveedor siga estando de acuerdo con la factura que facilitó y no la haya rectificado. Basta con que el destinatario de la prestación estuviera en algún momento en posesión de una factura.

99. Dado que la circunstancia fáctica de la realización de la prestación y de la posesión de una

factura no se ve afectada por una rectificación de la misma, una rectificación por parte del proveedor no puede afectar al derecho a deducción del destinatario de la prestación. Desde la perspectiva de un Estado vinculado por los derechos fundamentales, sería bastante difícil de justificar el hecho de poner un derecho con contenido patrimonial que ya ha nacido y es de un particular —según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a deducir el IVA soportado es incluso una parte del derecho fundamental a la propiedad— (58) a la libre disposición de otro particular que podría destruir ese derecho a voluntad.

b) Consecuencias jurídico-procesales de la rectificación de una factura

100. Además, y aquí se equivoca la Comisión, también hay que tener en cuenta ciertas consecuencias jurídico-procesales. La deducción del IVA soportado está sujeta a plazos nacionales de prescripción que, como tales, son en principio inobjetables desde el Derecho de la Unión. (59) Las decisiones de las autoridades fiscales están sujetas a los plazos nacionales de interposición de recursos, que también son inobjetables desde el Derecho de la Unión. (60) La solicitud de devolución prevista en el artículo 15 de la Directiva de devolución también está sujeta a un plazo de caducidad en virtud del Derecho de la Unión, que como tal y con mayor razón es inobjetable desde el Derecho de la Unión. (61) Ahora bien, para que cumplan su finalidad (la seguridad jurídica), estos plazos de Derecho público no pueden estar a disposición de las partes.

101. Pues bien, ese sería el caso si el vencimiento de un plazo —como en este asunto el plazo del artículo 15 de la Directiva de devolución— puede eludirse rectificando (anulando) y volviendo a emitir una factura. La decisión denegatoria no impugnada y, por tanto, firme de las autoridades fiscales rumanas queda privada de efectos *de facto* por la posterior rectificación y reemisión de las facturas que se produjo en este asunto. De este modo, el significado de los plazos mencionados (plazos de prescripción, plazos de recurso, plazos de presentación de solicitudes de devolución) quedaría reducido al absurdo.

102. Como ya ha expuesto el Tribunal de Justicia, en virtud de los artículos 180 y 182 de la Directiva sobre el IVA, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional. (62) Ahora bien, no fue lo que sucedió en el caso de autos.

103. La posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin limitación temporal es contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria, no se pueda poner en discusión de forma indefinida. (63) Esto se aplica con mayor razón a la solicitud de devolución, para la que el artículo 15, apartado 1, de la Directiva de devolución establece expresamente una fecha en la que, a más tardar, debe haber sido presentada.

104. Por estas razones, el Tribunal de Justicia siempre ha subrayado en su jurisprudencia sobre la regularización de facturas que el Estado miembro puede denegar una regularización con efectos retroactivos si la factura es corregida (o la documentación completada) «después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria». (64) Esto también se aplica cuando, como aquí sucede, tras la resolución denegatoria una factura no solo es corregida parcialmente, sino rectificada en su totalidad, y se vuelve a emitir.

5. Conclusión

105. En conclusión, en respuesta a la primera cuestión, puede afirmarse que el nacimiento del derecho a la deducción del IVA en virtud del régimen establecido en la Directiva sobre el IVA se produce en dos actos. Nace, por razón del motivo, en el momento en que es exigible el impuesto

al proveedor (artículo 167 de la Directiva sobre el IVA), es decir, por regla general con la realización de la prestación, y, por razón de la cuantía, con la posesión de una factura [artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA] que documente el traslado de la carga del IVA. Solo cuando concurren ambas circunstancias se completa el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado.

106. Estas dos condiciones delimitan también el período durante el cual se debe ejercer el derecho a deducir y a partir del cual, en su caso, empiezan a correr los plazos. Ya existirá una factura en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA si aquella contiene los datos del proveedor, el destinatario de la prestación, el objeto de la prestación y el precio y si el IVA figura por separado. Para ello no es necesario el cumplimiento de todas las formalidades enumeradas en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, sino que este también puede tener lugar posteriormente.

D. Sobre el período de devolución correcto en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución (cuestiones prejudiciales segunda, tercera y cuarta)

1. Segunda cuestión prejudicial (período de devolución determinante)

107. A la luz de las reflexiones expuestas en relación con la primera cuestión prejudicial, corresponde al tribunal remitente determinar si las facturas satisfacían en 2012 lo exigido o si eran tan defectuosas que no pueden calificarse de facturas en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA. En función de ello se determina el plazo de devolución correcto en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución.

108. Si en 2015 la demandante estuvo por primera vez en posesión de facturas en el sentido anterior (véase el punto 93), entonces no será objetable que la prestación ya se realizara en 2012. Esto ya se deduce de la interacción de los artículos 167 y 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA y se confirma expresamente en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución, que hace referencia a adquisiciones de bienes (es decir, a entregas) «cuya facturación se realizó dentro del período de devolución». En este asunto esto se produjo en 2015.

109. Si en 2012 la demandante ya estaba en posesión de facturas en el sentido anterior (véase el punto 93), entonces 2012 fue el período de devolución correcto, año en que también se presentó la primera solicitud de devolución. Dicha solicitud fue denegada con arreglo al artículo 23 de la Directiva de devolución, lo que no fue recurrido por la demandante (ni por su causante), de modo que la denegación devino firme. Incluso si esa denegación hubiera sido contraria al Derecho de la Unión, ello debería haber sido aclarado en el procedimiento de recurso contra aquella decisión. En consecuencia, no se suscita la cuestión planteada por la Comisión de si la Administración tributaria cumplió los demás requisitos de procedimiento de los artículos 20 y 21 de la Directiva de devolución.

2. Tercera cuestión prejudicial (efectos de la rectificación)

110. La rectificación (anulación) de una factura, ya sea consensuada o unilateral, no influye en dicha decisión firme ni en un derecho a la deducción que ya haya nacido. Esto último ya se deduce del simple hecho de que los actos de los particulares no pueden, en principio, perjudicar de forma retroactiva los derechos existentes de terceros ni dejar sin efecto unos plazos de Derecho público (véanse los puntos 98 y siguientes de las presentes conclusiones).

111. El resultado será diferente solo si no existe rectificación (anulación) de la factura, porque las facturas emitidas en 2015 deban considerarse las primeras facturas emitidas.

3. ***Cuarta cuestión prejudicial (necesidad de una factura para la devolución)***

112. La cuarta cuestión prejudicial del tribunal remitente es algo más difícil de entender.

113. En la medida en que se refiera a que la legislación nacional vincula el período de devolución únicamente a la exigibilidad del impuesto con arreglo al artículo 167 de la Directiva sobre el IVA (normalmente, con la realización de la prestación: véase el artículo 63), el Derecho de la Unión se opone a ello. Como ya se ha expuesto, el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA exige, además, la posesión de una factura en la que conste la carga por el IVA que se va a neutralizar mediante la deducción.

114. En la medida en que se refiera a que, con arreglo al Derecho nacional, el período de devolución ya fue determinado por la posesión de las facturas emitidas en 2012 y que esas facturas no cumplían todos los requisitos del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, la cuestión parece apoyarse en la premisa de que solamente una factura que incluya todos los datos del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA es una factura correcta que da lugar a la deducción de una determinada cantidad de IVA soportado.

115. Pues bien, como se ha expuesto (puntos 89 y siguientes), se opone a ello la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la regularización retroactiva de facturas. Por lo tanto, basta con que la factura permita al destinatario de la prestación y a la Administración tributaria determinar qué proveedor ha repercutido qué importe del IVA a qué destinatario de la prestación y respecto de qué operación. En cuanto el destinatario de la prestación esté en posesión de una factura de esas características, el derecho a deducir el IVA soportado también habrá nacido por razón de la cuantía. En ese caso, las formalidades defectuosas pueden corregirse, con efectos retroactivos, en los procedimientos en curso, si es que no son ya conocidas por la Administración tributaria por cualquier otra vía. (65)

VI. **Conclusión**

116. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía):

«1. La Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA nace, por razón del motivo, ya con la exigibilidad del impuesto (artículo 167 de la Directiva sobre el IVA) y, por razón de la cuantía, solo con la posesión de una factura [artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA]. La concurrencia de ambas condiciones determina el período durante el cual debe ejercerse el derecho a deducir el IVA soportado. Si bien la factura exigida a tal efecto no tiene que cumplir todas las formalidades enumeradas en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, esta Directiva no prevé la deducción del IVA soportado sin la posesión de una factura.

2. El período de devolución correcto en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución es aquel durante el cual el sujeto pasivo estaba en posesión de dicha factura. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente esclarecer cuándo fue ese el caso respecto de la demandante.

3. La rectificación (anulación) de la factura, ya sea consensuada o unilateral, no afecta a un derecho a la deducción que ya haya nacido ni al plazo en que debe ejercerse.

4. El Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional que vincula el plazo de devolución en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva de devolución

únicamente a la exigibilidad del impuesto con arreglo al artículo 167 de la Directiva sobre el IVA. También es necesario poseer una factura en la que figure la carga por el IVA, sin que esta deba cumplir todas las formalidades enumeradas en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.»

1 Lengua original: alemán.

2 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable al año en cuestión (2015).

3 Directiva del Consejo de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 23), en la versión aplicable al año en cuestión (2015).

4 Lamentablemente, de la petición de decisión prejudicial no se desprende a qué se refería concretamente la disconformidad y qué errores presentaban las facturas.

5 Sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249), apartado 41; de 25 de octubre de 2017, Polbud — Wykonawstwo (C?106/16, EU:C:2017:804), apartado 27, y de 9 de octubre de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartado 19.

6 Sentencias de 9 de octubre de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267), apartado 19, y de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra (C?379/98, EU:C:2001:160), apartado 40.

7 Sentencias de 11 de junio de 2020, CHEP Equipment Pooling (C?242/19, EU:C:2020:466), apartado 51, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 35.

8 Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 34.

9 Véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartado 36; de 11 de junio de 2020, CHEP Equipment Pooling (C?242/19, EU:C:2020:466), apartado 52, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 36; obsérvese al respecto lo que ya se declaraba en la sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler (C?318/11 y C?319/11, EU:C:2012:666), apartado 41.

10 Sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

11 Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

12 Sentencia de 21 de noviembre de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).

13 Sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382), apartados 33 y 34; véase también la sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354), apartado 39.

14 Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartado 46; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C?371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 79; de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354), apartado 36, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 39.

15 Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19,

EU:C:2020:1050), apartado 47; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C?371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 80; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775), apartado 41; de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartado 45; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 42; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 58; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartado 39; de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartado 63.

16 Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartado 48; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C?371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 81, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775), apartado 42 y jurisprudencia citada.

17 Véanse las sentencias de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C?214/18, EU:C:2019:301), apartado 40; de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392), apartado 69; de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in (C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartado 19.

18 En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823), punto 60.

19 En su sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147), apartado 43, el Tribunal de Justicia lo califica de principio de interpretación.

20 Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

21 Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241), apartado 57; y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

22 En ese sentido, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927), puntos 44 y ss.

23 En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823), punto 64.

24 Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

25 Sentencias de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin (C?374/16 y C?375/16, EU:C:2017:867), apartado 41, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 27; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101), puntos 30, 32 y 46.

26 Sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17,

EU:C:2018:249).

28 Sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartados 49 y 50.

29 Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 42 y 43.

30 Sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 43, y posiblemente también la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 33 y ss.

31 Sentencia de 21 de noviembre de 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 Véanse, entre otras, las numerosas publicaciones en Alemania a este respecto: Hartman, T.: «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?» *NWB*, 2019, p. 316; Huschens, F.: «Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?», *UVR*, 2019, p. 45; Höink, C., y Hudach, C.: «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?» *BB*, 2019, p. 542; Heuermann, B.: «Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?», *StBp*, 2019, p. 85; Schumann, M. F.: «Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?», *DStR*, 2019, p. 1191; Weimann, R.: «Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung», *AStW*, 2019, p. 285; y Zaumseil, P.: «Vorsteuerabzug ohne Rechnung» *UR*, 2019, p. 289.

33 Sentencia de 21 de noviembre de 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933): apartado 44: «aportar pruebas objetivas»; apartado 45: «pruebas»; apartado 47: «prueba[s]», y apartado 48: «demostrar».

34 Muy acertada a este respecto es la sentencia de 21 de noviembre de 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933), apartado 45: una estimación no puede reemplazar dichas pruebas.

35 Este fue el caso, por ejemplo, de las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), y de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 58; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), puntos 65 y ss.

37 Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 37.

38 Dicha jurisprudencia comprende, por ejemplo, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 47; véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada.

40 Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartado 47; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del

IVA — Facturas) (C?371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 80; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775), apartado 41; de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartado 45; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 42; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 58; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartado 39; de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartado 63.

41 Sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 42, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 y 59; véanse en este sentido también las sentencias de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107), apartado 43, aunque en relación con la inversión del sujeto pasivo, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, también en un caso de inversión del sujeto pasivo.

42 Así, en un sentido expresamente aclaratorio, véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), apartados 39 y ss. También la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartados 35 y 49, se refería a una factura cuya posesión no era controvertida, pero cuya información era en parte imprecisa. También la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), apartado 45, menciona la posesión de una factura inicial.

43 Sentencias de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin (C?374/16 y C?375/16, EU:C:2017:867), apartado 40, y de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), apartado 38 y en un sentido similar apartado 29 («estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva»). En un sentido similar, véanse también las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 42, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 47.

44 Así lo parece asumir también el Tribunal de Justicia (sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, apartado 45), cuando afirma que el artículo 178 de la Directiva sobre el IVA impide la imposición de formalidades adicionales. En consecuencia, el artículo 178 de la Directiva sobre el IVA no puede constituir en sí mismo una mera formalidad. También las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249), apartado 43, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 50, precisan que solo se cumplen los requisitos materiales y formales para disfrutar de la deducción del IVA soportado una vez que se posee una factura de la que resulte el gravamen por el IVA.

45 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 43.

46 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), apartados 40 y ss.

47 Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), apartado 45; en un sentido similar, véase asimismo la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartados 53 y 57.

48 Véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne (C?516/14, EU:C:2016:690), y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 En su sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), apartado 39, el Tribunal de Justicia señala expresamente la diferencia respecto de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), apartado 38, destacando que en este último asunto no había factura, mientras que en el asunto Senatex se disponía de una factura que había sido pagada, incluido el IVA. También en la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C?271/12, EU:C:2013:297), apartados 34 y ss., se trataba de la rectificación de la factura inicial.

50 Confirmado expresamente por la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), apartados 47 y 51. En efecto, en este caso la factura no tiene la función de medio para trasladar la carga del IVA (véase en detalle al respecto en los puntos 61 y siguientes), pues el proveedor no es deudor de dicha carga y, en consecuencia, no debe trasladarla.

51 Sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartado 57.

52 Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), apartado 45; también el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) extrae esto en Alemania de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: sentencia de 22 de enero de 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, apartado 18.

53 En ese sentido se ha pronunciado también el Bundesfinanzhof. Véanse las sentencias de 12 de marzo de 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, apartado 23; de 22 de enero de 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, apartado 17, y de 20 de octubre de 2016, V R 26/15, BStBl. 2020, 593, apartado 19.

54 Por lo que se refiere al criterio del «IVA mencionado por separado», este ya se desprende de las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Volkswagen y Biosafe, en los que había facturas en las que no figuraba el IVA para poder aplicar con su cuantía correspondiente la deducción del IVA soportado. Véanse las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249), apartados 42 y 43, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartados 49 y 50.

55 Dicha jurisprudencia comprende, por ejemplo, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne (C?516/14, EU:C:2016:690), y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C?271/12, EU:C:2013:297).

56 Véase acerca del artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva sobre el IVA la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne (C?516/14, EU:C:2016:690); véase acerca del artículo 226, punto 1, la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441); véase acerca del artículo 226, punto 3, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57 Así lo dice expresamente la sentencia de 21 de septiembre de 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712), apartado 55: a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo.

58 TEDH, sentencia de 22 de enero de 2009, Bulves AD c. Bulgaria, (n.º 3991/03), apartados 53 y siguientes.

59 Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249), apartado 37; de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 47; de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartados 34 y 35; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 64; de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32), apartado 17, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartados 45 y 46.

60 Así, en su sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115), apartados 43 y 44, el Tribunal de Justicia asume sin más que basta la posibilidad de interponer un recurso contra una liquidación dentro de unos plazos razonables. En ese sentido, expresamente, véase la sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454), apartado 42 y jurisprudencia citada.

61 Sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382), apartados 33 y 34; véase también la sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354), apartado 39.

62 Sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 45; de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartado 32, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50), apartado 46.

63 Sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249), apartado 36; de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115), apartado 41; de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204), apartado 46; de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartado 33; de 21 de junio de 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382), apartado 29; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 48; de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32), apartado 16, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267), apartado 44.

64 Sentencias de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115), apartado 33; de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C?271/12, EU:C:2013:297), apartado 36, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), apartado 45.

65 En este sentido, expresamente, véase la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050), apartados 53 y 57.