

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059362

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de julio de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 1748/2013

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Identificación del destinatario. Es obligatorio hacer constar el NIF del destinatario en las facturas, además de en las entregas intracomunitarias exentas y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, cuando se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio, como ocurre en este caso. Desde luego, si el destinatario pretende deducir el IVA de una factura o ejercer cualquier derecho de naturaleza tributaria con base en esa factura, será necesario que en la misma se le identifique correctamente, en concreto incluyendo su NIF. No obstante, no será necesaria la consignación del NIF si se trata de facturas simplificadas no cualificadas para ejercitar el derecho a la deducción -anteriormente documentos sustitutivos-, puesto que estas no dan derecho a deducir. Además, en los supuestos en que el destinatario se encuentre establecido fuera de la UE, el expedidor cumplirá indicando en la factura respecto del destinatario de la operación su nombre y apellidos o denominación social y su domicilio. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, no se puede negar la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto por el hecho de no constar en la factura por la que se solicita la devolución el NIF del destinatario de las operaciones, destacando además que la falta de este NIF no puede poner en tela de juicio el derecho a deducir -en este caso a obtener la devolución- si se cumplen los requisitos materiales para ello, máxime cuando ante este TEAC se ha aportado factura en la que consta ya el NIF del destinatario de la operación, habiéndose identificado al destinatario de la operación con el resto de elementos que permiten concretar de manera cierta al destinatario -denominación o razón social, etc.- con la excepción de la identificación del NIF, y ello sin perjuicio de la necesidad del cumplimiento del resto de los requisitos previstos para obtener la devolución por el procedimiento especial previsto para no establecidos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), arts. 4, 6 y 7.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 214, 226 y 227.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 27.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 97.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **IN...** con **NIF:** ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ... , Austria, contra Acuerdo de 17 de enero de 2013 de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Residentes del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referencia ... el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la devolución de las cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes al ejercicio 2010, y por un importe de 96 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 16 de junio de 2011, **IN...**, entidad residente en Austria, presenta solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por importe de 96 euros, referida al ejercicio 2010.

Con fecha 19 de octubre de 2012 se dicta acuerdo de denegación de la devolución solicitada por los siguientes motivos:

“No procede acordar la devolución del IVA soportado por un importe de 96,00 Euros ya que en la compra Nº 1 relacionada por la que se solicita la devolución se ha consignado un proveedor con un número de identificación que no consta como sujeto pasivo del Impuesto en nuestras bases de datos.”

La entidad solicitante interpone recurso de reposición contra el acuerdo denegatorio de la devolución solicitada por el ejercicio 2010.

Con fecha 17 de enero de 2013 la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima el recurso de reposición, haciéndose constar:

“Analizada en su momento su solicitud de devolución, se observa que el proveedor consignado en la operación controvertida no consta en nuestras bases de datos. Como el solicitante no anexa las facturas, a falta de otros elementos de juicio se deniega su solicitud por proveedor no censado.

Examinada la factura aportada en vía de recurso, se advierte que carece de número de identificación fiscal del destinatario.

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

Se consideran justificativos del derecho a la devolución la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente, según lo establecido en el artículo 97.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las facturas contendrán, entre otros, los siguientes datos: denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario, descripción de la operación y contraprestación desglosando la base imponible, tipo y cuota de IVA, número y serie de la factura, así como lugar y fecha de emisión, tal y como establece el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de Noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

De acuerdo con lo anterior, un documento en el que no conste el número de identificación fiscal del destinatario no reúne los requisitos reglamentarios y por tanto carece de la condición de documento justificativo de su derecho.”

Segundo.

Disconforme la entidad con el acuerdo anterior, se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando únicamente que la factura es correcta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 52/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

Este Tribunal se ha pronunciado en anteriores ocasiones sobre la necesidad de identificar debidamente a los destinatarios de las operaciones. Así, la Resolución de 13 de septiembre de 2006 (reclamación 2797/2005) señala:

<<El contenido de la factura se regula en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que incluye entre las menciones esenciales el nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones; el número de identificación fiscal atribuido por la Administración española al obligado a expedir factura, así como del destinatario de la operación para el caso de que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en el territorio de aplicación del Impuesto; así como el domicilio, tanto del obligado a expedir la factura como del destinatario de las operaciones. No obstante, cabe la posibilidad de no

incluir el domicilio del destinatario cuando éste sea una persona física que no actúe como empresario o profesional. (...)

En anteriores resoluciones este Tribunal ha abordado el análisis de la normativa en materia de facturación. La doctrina de este Centro Directivo, tan repetida, en materia de requisitos de las facturas para la práctica de la deducción de las cuotas de IVA soportadas ha venido a significar la trascendencia de los aspectos formales (entre otras, Resoluciones TEAC 2452/2000, 6100/1998).

También la Resolución del 17 de noviembre de 1999 abordó los requisitos formales de las facturas emitidas, contrayéndose la cuestión a determinar si la omisión del número correlativo de determinadas facturas impedía la práctica de la deducción. Los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero indicaron que:

“Segundo. Tal como indica la entidad recurrente en el escrito presentado, la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional exige el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos en los artículos 30 y siguientes de la Ley 30/1985, de 2 de agosto y desarrollados en los artículos 59 a 83 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre. Junto con los requisitos de carácter subjetivo (quiénes pueden deducir las cuotas soportadas), objetivo (qué cuotas soportadas son deducibles), de actividad (para qué se utilizan los bienes y servicios por los que se soportan las cuotas) y temporales (en qué momento nace y puede ejercitarse el derecho a deducir las cuotas soportadas), el artículo 34 de la Ley establece los requisitos formales de la deducción, señalando que:

«1. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. Se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio ...

2. Los referidos documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en esta Ley y en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo».

El artículo 63 del Reglamento del Impuesto desarrolla esta obligación formal, indicando en su apartado 4 que los documentos referidos sólo se considerarán que justifican suficientemente el derecho a deducir el impuesto reflejado en ellos cuando «su expedidor haya hecho constar todas las circunstancias que se establecen en las normas de este Reglamento reguladoras de los mismos y, en todo caso, la cuota repercutida o, en su caso, satisfecha en forma distinta y separada de la base imponible ...». Estas circunstancias están relacionadas en el artículo 157 del mismo Reglamento que establece que «toda factura y sus copias o matrices contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos: a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Los sujetos pasivos podrán establecer series diferentes, especialmente si disponen de diversos centros de facturación ...».

Tercero.

Si bien es cierto que a la vista de los artículos anteriores, la falta de los requisitos formales de las facturas determina la imposibilidad de practicar las deducciones, precisamente por la trascendencia que en este impuesto tienen las obligaciones formales, no es menos cierto que, en el caso que se resuelve, la omisión del número correlativo de determinadas facturas es el único defecto apreciado por la Inspección en la contabilidad y justificantes aportados por el sujeto pasivo, identificándose, por otro lado, de forma clara e inequívoca en cada documento la identidad del emisor y su fecha. La eliminación del derecho a deducir el impuesto efectivamente soportado por el incumplimiento de este requisito determinaría, en este supuesto concreto en el que no existen otros incumplimientos en las obligaciones frente a la Hacienda Pública de carácter formal o material, una desproporción entre la causa y el efecto producido, por lo que procede estimar el recurso y reconocer el derecho a la deducción del impuesto soportado en las facturas controvertidas.”

Esta Resolución aplicó tanto la Ley 30/85, del IVA, ya derogada, como el anterior Reglamento del IVA. No obstante, puede destacarse la introducción en el análisis de un juicio de proporción entre el incumplimiento del operador (causa del defecto formal existente, la omisión del número correlativo de determinadas facturas) y la consecuencia de tal incumplimiento (la no deducibilidad de las cuotas incluidas en tales facturas). En el caso concreto, se estimó que la inexistencia de otros incumplimientos de carácter formal o material determinaban el carácter desproporcionado de la negación de la deducibilidad de las cuotas controvertidas.

En otra ocasión, fue el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, por Resolución de 25 de febrero de 1994, el que determinó con claridad la obligación del sujeto pasivo de expedir factura completa a solicitud del destinatario de la operación, entidad mercantil sujeto pasivo del IVA y del Impuesto sobre Sociedades.

En su último Considerando expresó que:

“Considerando: Que para el examen de la cuestión planteada debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el referido Real Decreto 2402/1985, en cuyo artículo 2.º, modificado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, se establece la obligatoriedad con carácter general de los empresarios y profesionales de expedir factura por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, a excepción de ciertas operaciones que en el punto 2 del mismo artículo se relacionan en los casos en que los destinatarios de las mismas no exijan una factura completa para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base o en la cuota de aquellos tributos de los que sean sujetos pasivos. El artículo 4.º del mismo Real Decreto, tras permitir ciertas licencias en cuanto a la forma de facturar cuando se trate de operaciones dirigidas a consumidores finales que carecen del derecho a la deducción de las cuotas soportadas y en aquellos casos en que la emisión de factura completa pueda ocasionar posibles perturbaciones económicas, permitiendo en ambos casos la utilización de la expresión IVA incluido sin necesidad de consignar de forma separada la cuota tributaria repercutida y el tipo impositivo, la omisión de los datos identificativos del destinatario de la operación, y la sustitución de facturas por talonarios de vales numerados o tickets expedidos por máquinas registradoras, el punto 7 del mismo artículo 4.º sienta de forma clara y contundente la obligación de los empresarios y profesionales a expedir y entregar factura completa para las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, cuando el destinatario de la operación así lo exija por razón de poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base o en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo.

De todo lo cual debe concluirse que, siendo el destinatario del servicio una entidad mercantil, y por tanto sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades entre otros, el restaurante está obligado a expedir y entregar factura completa, en los términos exigidos en el artículo 3.º del Real Decreto 2402/1985, la cual deberá contener:

1.º Número y, en su caso, serie.

2.º El nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio tanto del expedidor como del destinatario.

3.º La descripción de la operación y consignación separada de la base imponible, tipo tributario y cuota repercutida, y

4.º Lugar y fecha de emisión.”

En el ámbito judicial también ha habido pronunciamientos que han pretendido delimitar el contenido que las facturas deben presentar para permitir la deducción de las cuotas soportadas. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de febrero de 2005, que en su Fundamento de Derecho Segundo se refirió a que:

“Segundo. El art. 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dice «Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. Se considerarán justificativos del derecho a la deducción: 1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio. 2.º El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación. 3.º El documento expedido por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley. 4.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley. Dos. Los referidos documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en esta Ley y en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo...».

El Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de entregar y expedir factura que incumbe a los empresarios y profesionales, es consciente del significado peculiar y especialmente trascendente que la emisión de la factura tiene en el ámbito del IVA, puesto que es la que permite el propio funcionamiento de la técnica impositiva que el Tributo supone, ya que a través de la factura o documento equivalente va a efectuarse la repercusión del Impuesto. En su artículo 8.º, el Real Decreto 2402/1985 establece que las deducciones practicadas deberán justificarse mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. El artículo 3.º de la citada norma establece los requisitos que deben cumplir las facturas para poder servir como justificante del ejercicio del derecho a la deducción.

No obstante, esta rigidez de nuestra normativa, debe ponerse en inmediata relación con la más flexible interpretación que el TJCE en su sentencia 5 Dic. 1996 asunto C-85/1995, realizó de la Sexta Directiva. En la citada resolución se concluyó que: «La letra a) del apartado 1 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 May. 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, autorizan a los Estados miembros a entender por

"factura" no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente».

Esos documentos alternativos, aunque en ellos no consten todos los datos que reglamentariamente se exigen para calificar el documento como «factura»; han de tener un contenido que permita obtener datos relevantes a los efectos del control del fraude fiscal, como son, además de las exigencias directamente impuestas por el art. 22.3 de la Sexta Directiva (mención separada y diferenciada del precio pagado y de las cuotas soportadas), las referencias de identidad de los sujetos intervinientes en las operaciones (nombre comercial, domicilio, CIF), las fechas de éstas, y el medio de pago empleado; los elementos indispensables para realizar el control administrativo correspondiente."

La referencia a la identidad de los sujetos intervinientes se erige así en esencial para la corrección de las facturas emitidas, desde el punto de vista del derecho a la deducción de los destinatarios de las operaciones. Y esta interpretación entronca directamente con la indicación del artículo 6.7 del Real Decreto que venimos examinando.

Ello porque junto a la posibilidad que abre el primer párrafo, de que se pueda obtener la autorización para la simplificación del contenido de las facturas, se regulan las menciones que en todo caso deben contener éstas. La identidad se construye sobre un conjunto de características que diferencian a los sujetos, en nuestro caso, en la práctica comercial.>>

De acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003 por el que se aprueban las obligaciones en materia de facturación:

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

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

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

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

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

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

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

Según lo previsto en este artículo, la consignación de nombre y apellidos o razón social del obligado a expedir la factura y del destinatario es obligatoria. No obstante, con el NIF no ocurre lo mismo:

- Es obligatorio consignar el NIF del obligado a expedir factura (ya sea un NIF atribuido por la Administración tributaria española o por la de otro Estado miembro de la Comunidad).

- El NIF del destinatario sólo es una mención obligatoria de la factura en los siguientes casos:

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

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

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

Por tanto, así como nombre y apellidos o razón social de expedidor y destinatario deben constar siempre en las facturas, no ocurre lo mismo con el NIF, puesto que debe constar el del expedidor siempre, pero el destinatario tiene algunas excepciones.

El citado artículo habla en cualquier caso de consignar el NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria española o por la de otro Estado miembro de la Comunidad.

También la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido contempla en su artículo 226 el contenido de las facturas, y en particular dispone:

“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;

4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138; (...)”

Si bien el artículo 227 dice que “Los Estados miembros podrán exigir a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y que efectúen en él las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, que indiquen el número de identificación a efectos del IVA del adquirente o del destinatario, contemplado en el artículo 214, en casos distintos de los mencionados en el punto 4) del artículo 226”.

Según la Directiva, el NIF del destinatario debe constar en las facturas cuando se dé un supuesto de inversión del sujeto pasivo, o cuando se trate de una entrega intracomunitaria de bienes exenta del Impuesto, no obstante faculta a los Estados Miembros para exigir a los sujetos pasivos de IVA establecidos en ellos que indiquen el NIF del destinatario en supuestos distintos.

Así lo hace la normativa española, y el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003 establece la obligatoriedad de consignar en las facturas el NIF del destinatario:

1.º En las entregas intracomunitarias de bienes exentas de IVA.

2.º En los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

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

En consecuencia, la consignación en factura del NIF del destinatario sólo será preceptiva en los supuestos referidos por el artículo 6.1.d) del Reglamento de facturación, en particular, cuando se trate de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición se considere establecido en el mismo.

Los artículos 226 y 227 de la Directiva, se remite al número de identificación fiscal citado en el artículo 214, según el cual:

“1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9.º, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2.º o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3.º de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.º.

d) los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196;

e) los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196.

2. Los Estados miembros podrán no proceder a la identificación de determinados sujetos pasivos que efectúen operaciones con carácter ocasional como las previstas en el artículo 12”.

Por tanto, cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, y las operaciones se entiendan realizadas en este mismo territorio, tendrán la obligación de hacer constar el NIF del destinatario en las facturas completas que expidan. Otra cuestión es que el destinatario tenga Número de Identificación Fiscal, algo que aquí no se discute puesto que en la factura aportada ante este TEAC se hace constar ya el NIF del destinatario, por lo que es evidente que lo tenía. Lo relevante a los efectos de la presente resolución es la obligación que tenía el expedidor de la factura de hacer constar el NIF del destinatario.

Y así se deriva de la normativa transcrita, el expedidor debía haber hecho constar ese NIF del destinatario, obligación que también viene recogida en el artículo 27 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Según este artículo, los obligados tributarios deben incluir su NIF en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan en el desarrollo de su actividad (como pueden ser las facturas), así como el NIF del destinatario, de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento u otras disposiciones, como es el reglamento de facturación.

La necesidad de hacer constar el NIF del destinatario en las facturas completas que se expidan en el ejercicio de actividades económicas tiene su fundamento en que estas facturas completas van a dar derecho a deducir el IVA soportado que aparezca reflejado en las mismas, y para poder ejercitar este derecho será necesario, entre otras cosas, que el destinatario aparezca perfectamente identificado, siendo este NIF un elemento esencial de la identificación. Así se deriva del artículo 4 del Real Decreto 1496/2003 por el que se regulan las obligaciones en materia de facturación, que al regular los documentos sustitutivos de las facturas, cuándo pueden expedirse y cuál debe ser su contenido, no se exige la identificación del destinatario, y por ello el propio artículo 4.3 dice que estos documentos no tienen la condición de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la Ley 37/1992, por lo que no es deducible el IVA en ellos consignado.

La importancia del NIF del destinatario para poder deducir el IVA soportado consignado en las facturas se pone de manifiesto en el actual reglamento de facturación, Real Decreto 1619/2012. En este Real Decreto se exige el NIF del destinatario en las facturas completas en su artículo 6, igual que en el RD 1496/2003; en las facturas simplificadas, que no dan derecho a deducir, no es necesario identificar al destinatario (artículo 7); pero es que además, el artículo 7.Dos permite que estas facturas simplificadas habiliten al destinatario para deducir el IVA en ellas consignado si se exige del expedidor que se haga constar, además de la cuota de IVA expresamente repercutida, el NIF del destinatario y su domicilio. Se confiere así más importancia incluso al NIF que a la denominación del destinatario.

De acuerdo con todo lo expuesto, este TEAC concluye que es obligatorio hacer constar el NIF del destinatario en las facturas, además de en las entregas intracomunitarias exentas y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, cuando se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio, como ocurre en este caso. Desde luego, si el destinatario pretende deducir el IVA de la factura o ejercer cualquier derecho de naturaleza tributaria con base en esa factura, será necesario que en la misma se le identifique correctamente, en concreto incluyendo su NIF. No obstante, no será necesaria la consignación del NIF si se trata de facturas simplificadas no cualificadas para ejercitar el derecho a la deducción (anteriormente documentos sustitutivos), puesto que estas no dan derecho a deducir. Además, hemos señalado que en los supuestos en que el destinatario se encuentre establecido fuera de la UE, el expedidor cumplirá indicando en la factura respecto del destinatario de la operación su nombre y apellidos o denominación social y su domicilio.

Tercero.

No obstante lo anterior, debemos traer a colación la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como es la Sentencia de 14 de marzo de 2013 (Asunto n.º C-527/11):

“18. El objetivo esencial de la identificación de los sujetos pasivos prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112 es garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartado 33).

19. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la atribución de un número de identificación del IVA prueba el estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control de los sujetos pasivos con miras a la correcta recaudación del impuesto. En el marco del régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión Europea, la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre

de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, Rec. p. I-0000, apartados 57 y 60, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, Rec. p. I-0000, apartado 51).

20. Además, el número de identificación del IVA constituye un importante elemento de prueba de las operaciones efectuadas. En efecto, la Directiva 2006/112 exige en varias disposiciones –relativas, en particular, a la facturación, a la declaración y al estado recapitulativo– que dicho número de identificación del sujeto pasivo, del adquirente de los bienes o del prestatario de servicios se mencione obligatoriamente en esos documentos.

(...)

31. A este respecto debe señalarse que medidas de control como las establecidas en la Ley del IVA no pueden limitar el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA devengado o ingresado sobre los gastos de inversión realizados, necesarios para las operaciones que se proponen llevar a cabo y que conceden el derecho a deducción.

32. En efecto, procede recordar que, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que las obligaciones establecidas en su artículo 213, no son más que requisitos formales a efectos de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción ni el derecho a la exención del IVA en relación con una entrega intracomunitaria si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (véanse, en este sentido, las sentencias Nidera Handelscompagnie, antes citada, apartado 50; de 19 de julio de 2012, Redlihs, C-263/11, Rec. p. I-0000, apartado 48, y Mecsek-Gabona, antes citada, apartado 60”).

De acuerdo con lo anterior, este TEAC concluye que no se puede negar la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto a **IN...** por el hecho de no constar en la factura por la que se solicita la devolución el NIF del destinatario de las operaciones, destacando además que la falta de este NIF ya ha declarado el TJUE que no puede poner en tela de juicio el derecho a deducir (en este caso a obtener la devolución) si se cumplen los requisitos materiales para ello, máxime cuando ante este TEAC se ha aportado factura en la que consta ya el NIF del destinatario de la operación, habiéndose identificado al destinatario de la operación con el resto de elementos que permiten concretar de manera cierta al destinatario (denominación o razón social, etc) con la excepción de la identificación del NIF; y ello sin perjuicio de la necesidad del cumplimiento del resto de los requisitos previstos para obtener la devolución por el procedimiento especial previsto para no establecidos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

estimarla.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.