

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063662

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 15 de septiembre de 2016

Sala Cuarta

Asunto n.º C-516/14

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales para la deducción. Contenido de las facturas. Menciones a la operación y a la fecha de realización de la operación. El art. 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde un día y hasta la fecha», como las del asunto principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente. Tal como está redactado artículo, debe precisarse obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, aunque no es necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados, si bien en este caso es insuficiente.

No obstante, el art. 178.a) de esa Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el art. 226, puntos 6 y 7 de la misma, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho. 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. En consecuencia, siempre que la Administración fiscal 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. A este respecto, el examen que debe efectuar la Administración tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo. Lo confirma el art. 219 de la Directiva, a cuyo tenor se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial. Eso sí, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción, con objeto de sancionar el incumplimiento de los requisitos formales.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 64, 168, 178, 219, 220, 226 y 273.

PONENTE:

Don C. Vajda.

En el asunto C-516/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal], mediante resolución de 3 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2014, en el procedimiento entre

Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A.,

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász y C. Vajda (Ponente) y la Sra. K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de enero de 2016; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Barlis 06 — Inwestimentos Imobiliários e Turísticos, S.A., por el Sr. P. Braz, abogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Laires y la Sra. A. Cunha, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. Guerra e Andrade, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de febrero de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 178, letra a), y del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Barlis 06 — Inwestimentos Imobiliários e Turísticos S.A. (en lo sucesivo, «Barlis») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal), relativo a la negativa de esta última a admitir la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por Barlis por los servicios jurídicos que le prestó un despacho de abogados, basándose en que las facturas expedidas por el referido despacho incumplen los requisitos formales establecidos en la legislación nacional.

Marco jurídico*Normativa de la Unión Europea*

3. El artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece:

«Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.»

4. el artículo 168 de esta Directiva:

«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;

[...]»

5. A tenor del artículo 178 de dicha Directiva:

«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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]»

6. El artículo 219 de la misma Directiva establece que se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

7. Con arreglo al artículo 220 de la Directiva 2006/112:

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

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

[...]»

8. El artículo 226 de esta Directiva establece:

«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:

[...]

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

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;

[...]»

9 El artículo 273 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho portugués

10. Según la resolución de remisión, el artículo 36, apartado 5, letra b), del código do IVA (Código del IVA) establece que las facturas deberán contener la «denominación habitual de los bienes entregados o de los servicios prestados, con especificación de los elementos necesarios para determinar el tipo aplicable».

11. Sólo si una factura cumple, entre otros, los requisitos enunciados en la antedicha disposición del Código del IVA existirá el derecho a deducir el IVA indicado en la factura, con arreglo al artículo 19, apartado 2, letra a), y apartado 6, del mismo Código.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12. Barlis, empresa establecida en Lisboa (Portugal), se dedica a la explotación de establecimientos hoteleros y de restauración.

13. Entre los años 2008 y 2010, Barlis utilizó los servicios jurídicos de una firma de abogados (en lo sucesivo, «servicios jurídicos en cuestión»), con relación a los cuales se expedieron cuatro facturas (en lo sucesivo, «facturas controvertidas») en las que constan los siguientes datos:

- Factura n.º 02170/2008 de 26 de agosto de 2008: «Servicios jurídicos prestados desde el 1 de diciembre de 2007 hasta la fecha.»

- Factura n.º 32100478 de 17 de diciembre de 2008: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados desde junio hasta la fecha.»

- Factura n.º 32101181 de 29 de abril de 2009: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados hasta la fecha.»

- Factura n.º 32104126 de 2 de junio de 2010: «Honorarios por los servicios jurídicos prestados desde el 1 de noviembre de 2009 hasta la fecha.»

14. Barlis ejerció su derecho a deducir el IVA consignado en dichas facturas.

15. A raíz de una solicitud de devolución del IVA presentada por Barlis, las autoridades competentes iniciaron actuaciones de comprobación por los años 2008 a 2011. Al término de las citadas actuaciones inspectoras, las autoridades competentes estimaron que Barlis no tenía derecho a deducir el IVA relativo a los servicios jurídicos en cuestión, ya que la descripción de los servicios en las facturas controvertidas expedidas por los abogados que los prestaron era insuficiente. Por consiguiente, las citadas autoridades propusieron una rectificación del IVA por importe de 8 689,49 euros, correspondiente a las cuotas del IVA deducidas por los expresados servicios jurídicos.

16. Informado de su derecho a una audiencia previa, Barlis presentó una serie de documentos anexos en los que se describían con más detalle los servicios jurídicos en cuestión.

17. No obstante, las autoridades competentes no modificaron la rectificación propuesta, basada en el contenido incompleto de las facturas controvertidas. A su juicio, el incumplimiento de un requisito legal de forma no puede subsanarse mediante la presentación de anexos en los que figuren los datos omitidos, pues tales documentos no constituyen «documentos equivalentes» a las facturas, los cuales deben cumplir, de por sí, todos los requisitos que impone el artículo 36, apartado 5, del Código del IVA, y un simple anexo no los cumple, según las autoridades competentes.

18. El 31 de mayo de 2013, Barlis interpuso una reclamación contra la anterior resolución, que fue desestimada por resolución de 25 de septiembre de 2013, por el motivo de que, al no detallar los servicios prestados ni desglosar los importes correspondientes a cada uno de ellos, la mención «servicios jurídicos» incluida en las facturas controvertidas no cumplía las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 ni las de las disposiciones nacionales dictadas en aplicación de ésta.

19. Al no prosperar su reclamación, Barlis solicitó, el 30 de diciembre de 2013, la constitución de un tribunal arbitral de juez único.

20. El Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal], órgano jurisdiccional remitente en los presentes autos, y que debe pronunciarse sobre el litigio principal, manifiesta que debe determinar si los datos que figuran en las facturas controvertidas cumplen los requisitos establecidos en el artículo 36, apartado 5, letra b), del Código del IVA, según el cual las facturas deberán contener la «denominación habitual de los bienes entregados o de los servicios prestados, con especificación de los elementos necesarios para determinar el tipo aplicable».

21. Dicho órgano jurisdiccional observa, sin embargo, que la legislación nacional debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, en el que se enumeran taxativamente los datos que deben constar en las facturas expedidas a los efectos del IVA, entre ellos, según el punto 6 de la citada disposición, «la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados».

22. En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permite la correcta interpretación del artículo 226, punto 6, de la Directiva [2006/112] considerar insuficiente el contenido de unas facturas en las que se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha” o simplemente “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, aunque [la Administración Tributaria y Aduanera] pueda, fundándose en el principio de colaboración, obtener la información complementaria que considere necesaria para confirmar la existencia y las características detalladas de las operaciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

23. Debe señalarse, con carácter preliminar, que la cuestión prejudicial sólo tiene expresamente por objeto el artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112. Sin embargo, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita resolver el litigio sobre el que debe pronunciarse, procede extender el objeto del análisis que debe acometerse al artículo 178, letra a) y al artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112. A este respecto, hay que recordar que el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones del Derecho de la Unión sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por esos órganos jurisdiccionales (sentencia de 16 de julio de 2015, Abcur, C-544/13 y C-545/13, EU:C:2015:481, apartado 33).

24. La cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente se compone de dos partes, que deben ser tratadas por separado. En la primera parte de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 226 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» o de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», como las del asunto principal, cumplen los requisitos exigidos en los puntos 6 y 7 de dicho artículo. En la segunda parte de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

Sobre la primera parte de la cuestión prejudicial, relativa a la observancia del artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112

25. Con carácter preliminar, debe recordarse que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226. De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartados 40 y 41).

26. En primer lugar, el artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 exige que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados. Es decir, que tal como está redactada dicha disposición, debe precisarse obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, pero no es necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados.

27. Como señaló la Abogado General en los puntos 30, 32 y 46 de sus conclusiones, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA. Así pues, el examen de la conformidad de unas facturas como las del asunto principal con las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 debe efectuarse a la luz del mencionado fin.

28. En el litigio principal, si bien es cierto que las facturas controvertidas califican los servicios prestados de «servicios jurídicos», no lo es menos que, como puso de relieve el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, ese concepto abarca una gran variedad de prestaciones y, entre ellas, prestaciones que no guardan necesariamente relación con una actividad económica. De lo cual se deduce que no parece que la mención

«servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» ni la de «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» indiquen con suficiente detalle cuál es la naturaleza de los servicios en cuestión. Además, tales menciones son tan genéricas que no parece que pongan de manifiesto cuál es el alcance de los servicios prestados, por las razones que expuso la Abogado General en los puntos 60 a 63 de sus conclusiones. Por tanto, las referidas menciones no satisfacen, a priori, los requisitos del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112, extremo que deberá ser verificado por el órgano jurisdiccional remitente.

29. En segundo lugar, el artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112 exige que figure en la factura la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios.

30. Esta exigencia también debe interpretarse a la luz de la finalidad que se persigue al exigir que la factura incluya unas menciones obligatorias como las establecidas en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, cual es, como se ha recordado en el apartado 27 anterior, la de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA. A tal efecto, la fecha de la prestación de servicios a que se refiere la factura permite controlar cuándo se produce el devengo del impuesto y, con ello, determinar cuáles son las normas fiscales aplicables a dicha operación por razón del tiempo en el que la misma se realizó.

31. En el presente caso, de la resolución de remisión se desprende que los servicios jurídicos a que se refieren las facturas controvertidas en el litigio principal dan lugar a la liquidación de cantidades exigibles o pagos sucesivos. El artículo 64 de la Directiva 2006/112 establece que tales prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran. Así pues, para cumplir los requisitos del artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112, es absolutamente necesario que las facturas que documenten tales prestaciones hagan mención de esos períodos.

32. A este respecto, procede observar que las facturas controvertidas relativas a los «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» parecen precisar el período de liquidación de la cantidad exigible. En cambio, en una de las facturas controvertidas consta solamente la mención «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», sin precisar la fecha de inicio del período al que se refiere y, por tanto, sin permitir determinar cuál es el período abarcado por las liquidaciones en cuestión.

33. Por consiguiente, se ha de considerar que una factura en la que únicamente figura la mención «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», sin precisar ninguna fecha de inicio del período de liquidación de la cantidad exigible, no cumple los requisitos establecidos en el artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112.

34. Corresponderá, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente, si constata que las facturas controvertidas no cumplen las exigencias que se derivan del artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, comprobar si los documentos anexos presentados por Barlis proporcionan más detalles sobre los servicios jurídicos en cuestión en el litigio principal, de manera que puedan asimilarse a una factura con arreglo al artículo 219 de la citada Directiva, como documentos que modifican y hacen referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

35. De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la primera parte de la cuestión prejudicial planteada que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha», como las del asunto principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la segunda parte de la cuestión prejudicial, relativa a los efectos sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA derivados de una factura que no cumple los requisitos que se exigen en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112

36. En la segunda parte de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, averiguar cuáles son los efectos sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA que se derivan del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112.

37. Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos

constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 23 y jurisprudencia citada).

38. El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 24 y jurisprudencia citada).

39. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 27 y jurisprudencia citada).

40. Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción del IVA, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que es necesario que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 28 y jurisprudencia citada).

41. En lo concerniente a los requisitos formales del ejercicio del expresado derecho, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 resulta que para el mismo es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva (véanse, en este sentido, 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 41, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 29).

42. El Tribunal de Justicia ha declarado 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. En consecuencia, siempre que la Administración fiscal 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42; de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 43, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 58 y 59 y jurisprudencia citada).

43. De lo anterior se infiere que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112 si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho.

44. A este respecto, el examen que debe efectuar la Administración tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo. Lo confirma el artículo 219 de la Directiva 2006/112, a cuyo tenor se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

45. Así pues, para verificar si se cumplen, en el asunto principal, los requisitos materiales exigidos para que Barlis pueda ejercitar su derecho a deducir el IVA, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en cuenta toda la información que proporcionan tanto las facturas controvertidas como los documentos anexos aportados por la empresa.

46. En ese contexto, procede hacer hincapié, en primer lugar, en que incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 37). Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para

apreciar si procede conceder la deducción solicitada (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, apartado 35).

47. En segundo lugar, ha de precisarse que los Estados miembros son competentes para establecer sanciones en caso de incumplimiento de los requisitos de forma exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA. En virtud de lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, siempre que esas medidas no vayan más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionen la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 62).

48. En particular, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción, con objeto de sancionar el incumplimiento de los requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 63 y jurisprudencia citada).

49. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial planteada que el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias puedan negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

Costas

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

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

El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha», como las del asunto principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.