

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075368

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 582/2016

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Requisitos formales para el ejercicio del derecho a la devolución: posibilidad de rectificación y subsanación.* En el presente supuesto, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición está fundamentado en el incumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa para la consideración de la factura aportada en el mismo como factura rectificativa. A su vez, el motivo de la denegación de la devolución en el acuerdo de devolución parcial fue, que en las facturas expedidas no figuraba el NIF correcto del destinatario o el que figuraba era erróneo, respectivamente. La entidad procedió a aportar de nuevo las facturas en las que se corregían los citados errores, incorporando el NIF correcto del destinatario, junto con el correspondiente recurso de reposición. En el presente supuesto, la Administración rechaza las facturas aportadas en vía de recurso por el solicitante señalando que éstas incumplían los requisitos formales de las facturas rectificativas, no entrando a valorar que las facturas aportadas corregían el error cometido, incluyendo el NIF correcto de la entidad solicitante.

La importancia del cumplimiento de los requisitos formales en la documentación de las operaciones sujetas al impuesto, es decir, en la elaboración y emisión de las facturas, estriba en que tales documentos constituyen, por un lado, el soporte documental del derecho de la Administración tributaria para exigir el ingreso de la correspondiente cuota, y, por otro, el soporte documental del destinatario de la operación de su correlativo derecho a obtener la recuperación de la cuota soportada. De ahí que la normativa exija que la factura rectificativa exprese en la misma su condición de tal, ya que la corrección de las facturas emitidas debe llevarse a cabo, en todo caso, por el emisor de las mismas, puesto que los datos que figuran en los soportes documentales de los respectivos derechos y obligaciones deben coincidir en todos sus términos. En el presente caso, de la documentación aportada, no puede apreciarse si las facturas que aporta junto con el recurso de reposición son documentos emitidos por quien prestó el servicio que dio lugar a dichas cuotas, o si el propio destinatario, la entidad reclamante, corrigió dichos documentos añadiendo su NIF, por lo que no pueden considerarse documentos válidos legal y reglamentariamente para efectuar la devolución solicitada. Así, pese a que este Tribunal reconoce la posibilidad de subsanar determinados requisitos materiales que ya existían en el momento del nacimiento del derecho a deducir, como son los errores de identificación de la razón social y del número de identificación fiscal, durante el procedimiento de devolución, incluyendo la vía de revisión, considera necesario se lleve a cabo con unas garantías mínimas que exige que dichos errores sean objeto de enmienda por parte del expedidor de la factura y no por la propia entidad que pretende el ejercicio del derecho y la consecuente obtención de la devolución.

Sin perjuicio de lo anterior, el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos puede ejercitarse a partir del momento en que se hayan satisfecho o soportado las cuotas cuya devolución se pretende. Conforme al arts. 97 y 99 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las cuotas deben entenderse soportadas cuando se reciban las facturas o demás documentos justificativos del derecho a deducir. Cuando una factura no contiene los requisitos exigidos por la normativa de facturación pierde el carácter de documento justificativo del derecho a deducir y procede la emisión de factura rectificativa con los requisitos previstos reglamentariamente, en cuyo caso esta última factura sí constituye documento justificativo del derecho a deducir y habilita para su ejercicio desde que se esté en posesión de la misma, siempre y cuando no haya caducado el citado derecho. Si el destinatario es un empresario no establecido, dichas cuotas deben incluirse en la solicitud de devolución correspondiente al período en que se hayan recibido los documentos justificativos, es decir, las facturas rectificativas, solicitud que debe presentarse en el plazo de los seis meses siguientes al año natural en que dicha recepción se produce. Por tanto, en el caso que nos ocupa, la entidad no pierde el derecho a la devolución de las

cuotas del Impuesto objeto de análisis, sino que podrá solicitar la devolución una vez obtenga facturas rectificativas con los requisitos señalados, mediante solicitud de devolución correspondiente al período en el que se reciba la correspondiente factura rectificativa. (**Criterio 1 de 1**)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 236.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 93, 94, 95, 96, 97, 99, 114 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 171, 178 y 219.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 6 y 15.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 6.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 27/01/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 23/12/2015 contra resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria notificada el 23 de noviembre de 2015, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la resolución dictada por la misma Oficina por la que se acuerda denegar parcialmente al reclamante la devolución del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto correspondiente al ejercicio 2014.

Segundo.

Sx LLC presenta, en fecha 5 de junio de 2015, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondientes al ejercicio 2014, por importe de 72.113,11 euros.

Posteriormente, en fecha 17 de junio de 2015, remite escrito adjuntando copia de las facturas originales acreditativas del derecho a la devolución.

Por su parte, la Oficina gestora emite el 31 de julio de 2015 acuerdo de devolución parcial (número de expediente ...) en el que se indica, en síntesis, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 97.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de Noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, 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, como es que las facturas contengan, 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 fecha de emisión.

Así, de acuerdo con la Oficina gestora, las siguientes no cumplen los requisitos mencionados anteriormente, por lo que no procede su devolución:

- Facturas del proveedor **K ABOGADOS SLP** (...): no está incluido el NIF del solicitante.
- Facturas de **Gx...** (...): se incluye otro NIF que no pertenece al solicitante.
- Facturas de **COLEGIO OFIC DE ARQUITECTOS DE ...** (...): están expedidas a otro interesado y no al solicitante.

Consecuencia de lo anterior se dicta acuerdo de devolución parcial por importe de 55.208,79 euros, que se notifica el 2 de septiembre de 2015 por sede electrónica.

Tercero.

En fecha 30 de septiembre de 2015, el obligado tributario interpone recurso de reposición contra el acuerdo de devolución parcial descrito en el antecedente de hecho anterior, adjuntando copia de las facturas expedidas por **K ABOGADOS SLP** y **Gx...**, manifestando que esta vez son correctas.

Alega asimismo que la Oficina ha decidido acordar la devolución parcial sin dar la posibilidad al solicitante de subsanar las facturas defectuosas.

Por su parte, la Oficina Gestora el 20 de noviembre de 2015 emite resolución desfavorable al anterior recurso de reposición en la que, en síntesis, partiendo de los artículos 97.Uno.1º LIVA y 6 RD 1619/2012 manifiesta que:

"Las facturas emitidas por **K Abogados** con NIF ... (nº 31 Y 32) no cumplen los requisitos formales de devolución. No constan en las mismas el número de identificación fiscal del destinatario."

"La factura emitida por **Gx...** con NIF: ... (nº 30) está expedida con un número de identificación fiscal ... que es distinto de la empresa solicitante."

"Las facturas aportadas en el escrito del recurso no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 15 del R.D.1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; para ser consideradas como facturas rectificativas.

Así y de conformidad con este artículo, deberán expedirse facturas rectificativas cuando la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, como es el caso. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se hagan constar los datos identificativos de la factura rectificada."

Este acuerdo desestimatorio del recurso de reposición se notifica al obligado tributario el 23 de noviembre de 2015.

Cuarto.

En fecha 23 de diciembre de 2015, el obligado tributario interpone, ante este TEAC, la presente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición anteriormente descrito, solicitando la puesta de manifiesto del mismo para formular alegaciones y en su caso proponer la prueba que corresponda.

El 21 de junio de 2016 se notifica la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole conforme con lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el plazo de un mes, a fin de que dentro del mismo pueda examinar el expediente y presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que considere convenientes.

No obstante lo anterior, no consta presentado escrito de alegaciones, ni prueba o documento alguno.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

Dispone el artículo 236 de la Ley General Tributaria que: "El tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen formulado alegaciones en el escrito de interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar el escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas".

Pues bien, el reclamante, no obstante haberse notificado la puesta de manifiesto, no ha presentado alegaciones alguna en defensa de su derecho, lo que impide a este Tribunal Económico Administrativo Central pronunciarse de forma concreta al desconocer la causa de impugnación y los fundamentos que apoyen a su pretensión anulatoria.

Como tiene establecido la doctrina del Tribunal Supremo y de este Tribunal Económico Administrativo Central, la falta de presentación del escrito de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el ordenamiento le atribuye.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.

Cuarto.

Para la resolución de la cuestión que se plantea en la presente reclamación económico administrativa, y como ya se establece en otras resoluciones de este mismo Tribunal (Resolución de 22 de noviembre de 2017, R.G. 2226/2014 y resolución de 23 de octubre de 2017, R.G. 01209/2014) en casos similares, es necesario en primer lugar hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 119 de la LIVA que regula el régimen especial de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y dispone:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...).

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el período al que se refiera su solicitud: (...)

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo (...).

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del período de devolución, se determine reglamentariamente (...)"

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en la redacción dado por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación de la anterior norma:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del

Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos: (...).

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros (...).

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del IVA se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

"1. La devolución del IVA a 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.

2. La devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)".

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se dispongo lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, **Sx LLC** el que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA, antes transcritos. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la LGT, según el cual: "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de

prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

A estos efectos, procede analizar los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

La regulación correspondiente a las deducciones y devoluciones del IVA se encuentra en el capítulo I del Título VIII de la LIVA, (artículos 92 a 114), recogándose las "cuotas tributarias deducibles" (artículo 92), los "requisitos subjetivos de la deducción" (artículo 93), las "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción" (artículo 94), las "limitaciones del derecho a deducir" (artículo 95), las "exclusiones y restricciones del derecho a deducir" (artículo 96), y los "requisitos formales de la deducción" (artículo 97).

Por su parte, debe indicarse que este TEAC ya se ha pronunciado de forma reiterada (resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2003, RG 4130/2002 y de fecha 23 de junio de 2009, RG 3912/2007, entre otras), distinguiendo entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del IVA soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

De entrada, las dos categorías de requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional (AN), entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última dispone, en el fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto Bockemühl, C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

En el presente caso, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición está fundamentado en que las facturas aportadas por el interesado para acreditar el derecho a la devolución no cumplen con los requisitos formales exigidos por la norma, en concreto por el artículo 15 del RD 1619/2012, para considerar las mismas rectificativas de las facturas originales que, como se ha indicado en los antecedentes de hecho, no cumplían con los requisitos formales exigidos por la LIVA, en concreto, porque

- En las facturas del proveedor *K ABOGADOS SLP* (...): no estaba incluido el NIF del solicitante.
- En las facturas de *Gx...* (...): se incluyó otro NIF que no pertenece al solicitante.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 15 del RD 1619/2012:

"1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. (...).

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda. (...)"

En relación con la obligación de que el sujeto pasivo del IVA obtenga un documento justificativo suficiente para ejercer su derecho a la deducción del impuesto soportado, en el artículo 178 de la directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor añadido, se establece lo siguiente:

"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;"

Asimismo, el artículo 219 de la misma norma dispone que:

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

En relación con las formalidades para el ejercicio del derecho a la deducción y la exigencia de factura, ya en su sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme, asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87, el TJUE declaró:

"La letra a) del apartado 1 del artículo 18 y las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, permiten a los Estados miembros condicionar el ejercicio del derecho a deducción a que se tenga una factura que contenga obligatoriamente determinadas menciones necesarias para garantizar la percepción del IVA y un control por la Administración Fiscal. Tales menciones no deberán, por su número o tecnicismo, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción".

El mismo TJUE, en los fundamentos que recoge la sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf , C-85/95, señaló:

"De la letra a) del apartado 1 del artículo 18, en relación con el apartado 3 del artículo 22, resulta que el ejercicio del derecho a deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura".

No le es desconocida a este TEAC la existencia de otras sentencias del mismo TJUE en las que éste ha indicado que el mero incumplimiento de las obligaciones formales no puede ser impedimento para el ejercicio de derechos materiales (entre otras, sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-248/11, o de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14).

Sin embargo, el incumplimiento al que se refiere el párrafo anterior no puede ser tal que tenga como resultado impedir el desarrollo de las funciones de control que le son dadas a la Administración tributaria y que, como tales, también le son propias al sistema IVA.

En este sentido, es relevante la sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 Giuseppe Astone, C-332/15, que establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"46. Sin embargo, sólo cabría otra conclusión 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 (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

(...)

48. En consecuencia, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria, el título XI de la Directiva IVA enumera algunas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto. En particular, además de la obligación de pago del IVA resultante, en particular, de los artículos 193 y 206 de esta Directiva, su artículo 242 exige que se lleve una contabilidad adecuada, el artículo 244 de la citada Directiva prevé una obligación de que se conserven todas las facturas y los artículos 250 y 252 de la misma Directiva obligan a presentar una declaración en un plazo determinado.

49. Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 66, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57 y jurisprudencia citada)."

En lo que se refiere a la rectificación de facturas, es necesaria la referencia a la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, asunto C-368/09, relativa a los requisitos exigibles a facturas que, emitidas erróneamente, por cuanto no se indicaban en ellas las fechas de realización de las operaciones, se rectifican con posterioridad por su expedidor, y en la que se dispuso lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"42. En el asunto que se examina el procedimiento principal, son dos las razones por las que se denegó a la demandante en dicho procedimiento el derecho a deducir el IVA correspondiente a las prestaciones que había recibido del subcontratista. Por una parte, las facturas iniciales expedidas por el subcontratista mencionaban unas fechas erróneas de terminación de la prestación de servicios. Por otra parte, la administración tributaria estimó que las facturas rectificadas, de las que no se discute que indicaban las fechas de terminación exactas, no garantizaban una numeración continua, ya que las notas de crédito y las facturas rectificadas expedidas el mismo día utilizaban dos numeraciones distintas.

43. Es cierto que, como ha señalado el Gobierno húngaro, la factura debe mencionar obligatoriamente, con arreglo al artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112, la fecha exacta en que concluyó la prestación de servicios. Sin embargo, se desprende de los autos del procedimiento ante el Tribunal de Justicia que, en el momento en que la autoridad fiscal inicialmente competente denegó a la demandante en el procedimiento principal la deducción del IVA correspondiente a los servicios que le había prestado el subcontratista, dicha autoridad disponía ya de las facturas rectificadas por este último, en las que se indicaban las fechas de terminación exactas. Ahora bien, la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas.

44. Habida cuenta de las constataciones expuestas en los apartados 38 y 41 de la presente sentencia, si las facturas rectificadas contuvieran todas las menciones exigidas por la Directiva 2006/112 y en particular por su artículo 226, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, procedería considerar que, en un asunto como el que se examina el litigio principal, concurrían todos los requisitos materiales y formales necesarios para que la demandante en el procedimiento principal pudiera acogerse a la deducción del IVA correspondiente a la prestación de servicios efectuada por el subcontratista. A este respecto, es importante poner de relieve que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 no establece obligación alguna de que las facturas rectificadas pertenezcan a la misma serie que las notas de crédito por las que se anulen las facturas erróneas."

Sobre la base de todo lo anterior, el TJUE declaró lo siguiente:

"Los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o práctica nacional con arreglo a la cual las autoridades nacionales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido del que es deudor el importe del impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, basándose en que la factura inicial, en posesión de aquel en el momento de la deducción, contenía una fecha errónea de conclusión de la prestación de servicios y en que no existía una numeración continua de la factura rectificadora posteriormente y de la nota de crédito por la que se anulaba la factura inicial, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su decisión, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificadora que indicaba la fecha exacta en que había concluido dicha prestación de servicios, aunque no exista una numeración continua de dicha factura y de la nota de crédito por la que se anuló la factura inicial."

Asimismo, es preciso destacar la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex GmbH contra Finanzamt Hannover-Nord, asunto C-518/14, en la que se estableció lo siguiente:

"29. En lo que concierne a los requisitos formales del derecho a la deducción, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 resulta que para poder ejercer tal derecho 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). A tenor de lo dispuesto en el artículo 226, punto 3, de la antedicha Directiva, en la factura deberá constar, entre otros extremos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios.

30. En el presente caso, de la resolución de remisión se deduce que, en un primer momento, ni en las facturas ni en las liquidaciones de comisiones controvertidas en el litigio principal constaba el número de identificación a efectos del IVA que exige el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112, pues Senatex no completó ese dato hasta varios años después de la fecha en que se expidieron aquellos documentos. Es cuestión pacífica que tanto las facturas como las liquidaciones mencionadas contenían los demás datos obligatorios previstos por el referido artículo.

(...)

32. Hay que comenzar señalando que la Directiva 2006/112 contempla la posibilidad de rectificar una factura en la que se ha omitido alguna mención obligatoria. Esta posibilidad está prevista en el artículo 219 de la Directiva, que dispone que «se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial».

(...)

34. Es cierto, asimismo, que el Tribunal de Justicia, en el apartado 43 de la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C 368/09, EU:C:2010:441), así como en el apartado 34 de la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C 271/12, EU:C:2013:297), confirmó que la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas. Ahora bien, en dichas sentencias, como señaló el Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia no abordó la problemática de la eficacia temporal de la rectificación respecto del ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

35. A este respecto, procede recordar que, a tenor de lo establecido en el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, la deducción se practicará globalmente mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto «que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo». Lo cual implica 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

(véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C 152/02, EU:C:2004:268, apartado 34).

36. Según el Gobierno alemán, cuando se rectifica una factura para añadir un número de identificación a efectos del IVA que había sido omitido en la factura expedida inicialmente, el requisito relativo a que la factura mencione el número de identificación a efectos del IVA no se cumple hasta el momento de dicha rectificación, por lo que, con arreglo a los artículos 178 y 179 de la Directiva 2006/112, el derecho a la deducción del IVA no podrá ejercerse antes de ese momento.

37. A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse, y que este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas por el IVA (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). El régimen de deducciones tiene por objeto, como se ha recordado en el apartado 27 anterior, liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. No obstante, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece el devengo de intereses de demora sobre los importes de IVA que considera adeudados antes de que la factura expedida inicialmente sea rectificadora, está imponiendo una carga fiscal a esas actividades económicas, derivada del IVA, pese a que el sistema común de este impuesto garantiza la neutralidad respecto de la carga fiscal de tales actividades.

38. En segundo lugar, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C 385/09, EU:C:2010:627, apartado 42 y jurisprudencia citada, así como de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Włószewicz, C 280/10, EU:C:2012:107, apartado 43). Pues bien, como se ha recordado en el apartado 29 anterior, el requisito de 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.

39. En tercer lugar, si bien es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 38 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268), que el derecho a la deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo esté en posesión de la factura, ha de advertirse que en el asunto que dio lugar a esa sentencia, al afectar a una empresa que no poseía la factura en el momento en que ejerció el derecho a la deducción, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la eficacia temporal de una rectificación de la factura expedida inicialmente. Como señaló el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, dicho asunto difiere del litigio principal en que Senatex disponía de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir el IVA y había pagado las cuotas de este impuesto soportadas.

40. En cuarto lugar, el propio Gobierno alemán ha admitido, en la vista, que la rectificación a posteriori de una factura con el fin, por ejemplo, de corregir un error en el número de identificación a efectos del IVA que figura en ella no impide, en determinadas circunstancias, que pueda ejercerse el derecho a la deducción el año en que fue expedida la factura. No ha ofrecido, en cambio, ninguna razón convincente que justifique por qué, a su juicio, no se dan en el presente asunto tales circunstancias. (...)

43. A la vista de todas las consideraciones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificadora únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió ésta inicialmente."

En la comprensión de esta sentencia es necesario tener en cuenta que, como en ella misma se describe, la normativa alemana sobre IVA únicamente permite la deducción del impuesto soportado por referencia al período de liquidación en el que se cumplan los requisitos materiales que determinan el nacimiento de su derecho. Caso de que se deniegue el derecho a la deducción por incorrecto cumplimiento de los requisitos formales, cabe

la deducción posterior, una vez se cumplan éstos, pero se generan los correspondientes intereses de demora a cargo del contribuyente.

La Ley del IVA regula las condiciones en que los empresarios o profesionales podrán ejercer su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les presten. En concreto, el artículo 97.Uno.1º Ley de IVA, relativo a los "requisitos formales de la deducción", establece lo siguiente:

Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º 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 que se establezcan reglamentariamente".

En la aplicación de este precepto, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el RIVA, aplicable *ratione temporis*.

En particular, en el artículo 6 del referido Reglamento, en la redacción vigente en el presente supuesto, se establece lo siguiente:

"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: (...)

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, 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. (...)".

Quinto.

En el presente supuesto, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de fecha 20 de noviembre de 2015 está fundamentado en el incumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa para la consideración de la factura aportada en el mismo como factura rectificativa. A su vez, el motivo de la denegación de la devolución en el acuerdo de devolución parcial de fecha 31 de julio de 2015 fue que en las facturas expedidas por **K ABOGADOS SLP** y **Gx...** no figuraba el NIF correcto del destinatario o el que figuraba era erróneo, respectivamente.

La entidad **Sx LLC** procedió a aportar de nuevo las facturas en las que se corregían los citados errores, incorporando el NIF correcto del destinatario, junto con el correspondiente recurso de reposición.

En el presente supuesto, la Administración rechaza las facturas aportadas en vía de recurso por el solicitante señalando que éstas incumplían los requisitos formales de las facturas rectificativas, no entrando a valorar que las facturas aportadas corregían el error cometido, incluyendo el NIF correcto de la entidad solicitante. Es más, realiza las siguientes manifestaciones:

"Las facturas emitidas por **K Abogados** con NIF ... (nº 31 Y 32) no cumplen los requisitos formales de devolución. No constan en las mismas el número de identificación fiscal del destinatario.

Por otra parte las facturas que a continuación se detallan no están expedidas a nombre del solicitante, requisito imprescindible para acceder a la devolución de las cuotas soportadas a tenor de lo establecido en los artículos 97.Uno.1º y 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

La factura emitida por **Gx...** con NIF: ... (nº 30) está expedida con un número de identificación fiscal ... que es distinto de la empresa solicitante."

Manifestaciones que no se corresponden con la realidad de los documentos aportados en los que, tanto en las facturas del proveedor **K ABOGADOS SLP**, como en las facturas de **Gx...** se incluye el NIF del solicitante:

...

Es decir, el error inicial en cuanto al NIF del destinatario de la operación (el reclamante) en las facturas aportadas en la solicitud de la devolución, fue "aparentemente" corregido en las presentadas en la interposición del recurso de reposición. Y se dice "aparentemente", pues no existe la certeza probada de que las facturas rectificativas se hayan expedido por el emisor de las facturas originales.

La importancia del cumplimiento de los requisitos formales en la documentación de las operaciones sujetas al impuesto, es decir, en la elaboración y emisión de las facturas, estriba en que tales documentos constituyen, por un lado, el soporte documental del derecho de la Administración Tributaria para exigir el ingreso de la correspondiente cuota, y, por otro, el soporte documental del destinatario de la operación de su correlativo derecho a obtener la recuperación de la cuota soportada. De ahí que la normativa exija que la factura rectificativa exprese en la misma su condición de tal, ya que la corrección de las facturas emitidas debe llevarse a cabo, en todo caso, por el emisor de las mismas, puesto que los datos que figuran en los soportes documentales de los respectivos derechos y obligaciones deben coincidir en todos sus términos.

En el presente caso, de la documentación aportada por la reclamante, no puede apreciarse si las facturas que aporta junto con el recurso de reposición son documentos emitidos por quien prestó el servicio que dio lugar a dichas cuotas, o si el propio destinatario, la entidad reclamante, corrigió dichos documentos añadiendo su NIF, por lo que no pueden considerarse documentos válidos legal y reglamentariamente para efectuar la devolución solicitada.

Así, pese a que este Tribunal reconoce la posibilidad de subsanar determinados requisitos materiales que ya existían en el momento del nacimiento del derecho a deducir, como son los errores de identificación de la razón social y del número de identificación fiscal, durante el procedimiento de devolución, incluyendo la vía de revisión, considera necesario se lleve a cabo con unas garantías mínimas que exige que dichos errores sean objeto de enmienda por parte del expedidor de la factura y no por la propia entidad que pretende el ejercicio del derecho y la consecuente obtención de la devolución. De este modo se ha pronunciado este TEAC en resolución de 25 de junio de 2019 (RG: 00-02398-2016)

De conformidad con lo expuesto, este Tribunal debe denegar el derecho a la devolución correspondiente a la cuota consignada en las facturas descritas en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo con la doctrina de este Tribunal (recogida en, entre otras resoluciones, RG 7556/2008 y RG 5187/2008 ambas de 19 de octubre de 2010), destacar que el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto puede ejercitarse a partir del momento en que se hayan satisfecho o soportado las cuotas cuya devolución se pretende. Conforme al artículo 97 y 99 Ley 37/1992, las cuotas deben entenderse soportadas cuando se reciban las facturas o demás documentos justificativos del derecho a deducir. Cuando una factura no contiene los requisitos exigidos por la normativa de facturación pierde el carácter de documento justificativo del derecho a deducir y procede la emisión de factura rectificativa con los requisitos previstos reglamentariamente, en cuyo caso esta última factura sí constituye documento justificativo del derecho a deducir y habilita para su ejercicio desde que se esté en posesión de la misma, siempre y cuando no haya caducado el citado derecho

Si el destinatario es un empresario no establecido, dichas cuotas deben incluirse en la solicitud de devolución correspondiente al período en que se hayan recibido los documentos justificativos, es decir, las facturas rectificativas, solicitud que debe presentarse en el plazo de los seis meses siguientes al año natural en que dicha recepción se produce.

Por tanto, la entidad recurrente no pierde el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido objeto de reclamación, sino que podrá solicitar la devolución una vez obtenga facturas rectificativas

con los requisitos señalados, mediante solicitud de devolución correspondiente al período en el que se reciba la correspondiente factura rectificativa.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.