

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081023

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 4941/2017

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Plazo para solicitar la devolución. En nuestra normativa, el art. 31.4 RD 1624/1992 (Rgto. IVA) considera que el período para solicitar la devolución se inicia el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluye el 30 de septiembre siguiente al «año natural en el que se hayan soportado las cuotas». A su vez, el concepto de cuándo se han soportado las cuotas se encuentra recogido en nuestra normativa por el art. 99.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Es decir, con carácter general, las cuotas se entienden soportadas cuando se ha recibido la factura correspondiente, salvo que el devengo sea posterior, en cuyo caso será ese momento. Así, en el supuesto general, las cuotas se soportan cuando se recibe la «factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción», expresión que indica que el documento ha de ser válido para ejercer el derecho a la deducción. Por ello, si la factura original incurre en vicios tales que no permitan ejercer el derecho a la deducción, la cuota no se entiende soportada.

Como consecuencia de ello, en el régimen de devolución de empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando se haya recibido una factura que incurra en vicios tales que no permitan ejercer el derecho a la deducción, no se habrá soportado la cuota y, por ello, no se habrá fijado el período tras el cual comienza el plazo de caducidad para solicitar la devolución. Por tanto, en ese caso, este período en el que se soporta la cuota se fijará en el momento en que se reciba la factura rectificativa que permita ejercer el derecho a la deducción.

De este modo, si la factura original permitía ejercer el derecho a la deducción, la cuota se entendió soportada con la recepción de aquella, de modo que se fijó el período tras el cual comenzaba el plazo de caducidad. En este caso, la rectificación posterior de la factura no resulta relevante, puesto que ya se había soportado la cuota con anterioridad.

Esta interpretación es necesaria para no pervertir el plazo de caducidad para solicitar la devolución. En caso contrario, los sujetos pasivos podrían, por la vía de los hechos, dejar sin efecto dicho plazo de caducidad, al poder emitir posteriormente facturas rectificativas que iniciaran un nuevo plazo para ejercer el derecho a la deducción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 70,99, 105 y 119.

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

Directiva 2008/9/CE del Consejo (Se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro), arts. 15 y 16.

Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo (Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Devolución del IVA a los sujetos no establecidos en el interior del país), art. 7.

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

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 23/09/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 18/08/2017 contra la resolución dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se deniega la solicitud con número de expediente ...1, relativa a la devolución de IVA de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Comunidad, Canarias, Ceuta o

Melilla, formulada por XZ INTERNATIONAL GMBH(SUIZA), relativa al período 01/2015 a 03/2015. La cuantía de la reclamación es de 1.965.559,50 euros.

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se pone de manifiesto que el 27 de julio de 2015 XZ INTERNATIONAL GMBH(SUIZA) formuló una solicitud de devolución de IVA de no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla conforme al artículo 119 bis de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), puesto que se encuentra establecida en Suiza, por el importe y período referido.

Dicho procedimiento finalizó el día 24 de julio de 2017 cuando la mencionada Oficina Nacional de Gestión Tributaria notificó la resolución desestimatoria de la solicitud por el siguiente motivo (el subrayado es de este TEAC):

"Primero. La cuotas cuya devolución se solicita están documentadas en tres facturas: R0001, R0002 y R0003 todas de 4 de marzo de 2005 (debe entenderse, 2015).

Las tres facturas incluidas en la solicitud rectifican facturas emitidas en 2013. En todos los casos el motivo de la rectificación tiene por objeto completar la descripción de las operaciones con el fin de permitir la correcta determinación de la base imponible. Las rectificaciones efectuadas no tienen consecuencias ni en la base imponible ni en la cuota repercutidas inicialmente en 2013 aún siendo el motivo de rectificación el indicado.

Todas las facturas fueron emitidas por la misma entidad, XZ Spain SI, con NIF

Segundo. La ampliación de la descripción de los servicios documentados en las facturas rectificadas mediante la factura R0001 se limita a la siguiente expresión:

"Clerical and administrative services : Procurement of product sales or entry, credit checks for potential customers or collection assistance for product sales".

En todas las facturas rectificadas mediante la factura R0001 consta la misma descripción de las operaciones:

"Automatic online reconciliation posting ".

A juicio de esta Oficina rectificación efectuada no tiene ninguna incidencia en la determinación de la base imponible.

Tercero.

La factura rectificativa R0002 al ampliar la descripción consignada en las facturas rectificadas se limita a expresar lo siguiente:

"Marketing and management services: procurement of available reasonable information, documents and printed materials for the software products and management services.".

Por su parte, la descripción consignada en la mayor parte de las facturas rectificadas es la expresión "Comission".

En la factura Sp 55.13 consta como descripción "...Congress ...".

En la factura SP 73.13 consta como descripción "... 2013".

La rectificación efectuada, a juicio de esta Oficina, no tiene ninguna incidencia en la determinación de la base imponible.

Cuarto.

La factura rectificativa R0003 refleja como ampliación de la descripción de las operaciones la siguiente expresión:

"Technical and support services: answers to customer inquires, providing on-site technical support for products, customer training and cosnulting services for customers".

Por su parte las facturas rectificadas mediante la factura R0003 reflejaban como descripción de las operaciones "Coud services", "Consulting services" o " Tech support" .

La rectificación efectuada no afecta a la determinación de la base imponible.

Quinto.

XZ International GmbH - XZ en lo sucesivo- presentó el 16 de septiembre de 2015 la solicitud de devolución ...5 solicitando la devolución de 1.694.134,52 por cuotas soportadas en 2014 y documentadas en facturas emitidas todas ellas por XZ Spain SI. La descripción de las operaciones consignada en estas facturas era sustancialmente la misma que la consignada en las facturas rectificadas mediante las facturas R0001, R0002 y R0003. La rectificación se efectuó el 4 de marzo de 2015 y la solicitud ...5 se presentó el 16 de septiembre. Sin embargo, estando afectadas tanto las facturas de 2013 como las del 2014 por las mismas circunstancias, únicamente se rectificaron las facturas de 2013.

[...]

La rectificación efectuada por XZ Spain SI, no responde a ninguno de los motivos especificados en el citado artículo 15, ya que, a pesar de manifestar que la rectificación tiene por objeto ampliar la descripción de las operaciones documentadas en las facturas rectificadas a fin de una mejor determinación de la base imponible, lo cierto es que las facturas rectificativas no aportan ningún elemento que afecte a dicha determinación.

Octavo. Los hechos y fundamentos de derecho expuestos en los apartados anteriores ponen de manifiesto que transcurrido el plazo legalmente establecido para solicitar la devolución de las cuotas soportadas en 2013 en el territorio de aplicación del Impuesto por XZ, se recurrió de manera artificiosa a la rectificación de las facturas que documentaban las cuotas soportadas en 2013 con el único fin de soslayar el plazo máximo legalmente establecido para solicitar la devolución.

Por ello, procede denegar la devolución solicitada por transcurso del plazo máximo establecido para solicitar la devolución de cuotas soportadas en 2013".

Tercero.

Disconforme con la resolución anterior, el día 18 de agosto de 2017 XZ INTERNATIONAL GMBH(SUIZA) interpuso la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), solicitando la puesta de manifiesto del expediente.

Dicha puesta de manifiesto se intentó notificar el día 12 de diciembre de 2018, resultando desconocida en la dirección consignada en la reclamación. No obstante, el día 22 de enero de 2019 XZ INTERNATIONAL GMBH(SUIZA) comunicó un cambio del domicilio, por lo que este TEAC procedió a notificar la puesta de manifiesto el día 14 de marzo de 2019, tras lo que, el día 15 de abril, el reclamante formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Las facturas rectificativas cumplen con los requisitos previstos por el artículo 15 del Reglamento de facturación. La entidad considera que era necesario realizar esa rectificación porque:

[...]

1. "La tramitación de la solicitud de devolución de 2012 fue objeto de una revisión por parte de la Administración que se dilató en el tiempo porque, entre otros motivos, la Oficina de Gestión consideró que las facturas de 2012 contenían una descripción vaga e insuficiente para la determinación de la base imponible de las operaciones, llegando incluso a cuestionarse la realidad de las operaciones realizadas.

2. En el año 2013 XZ SPAIN prestó distintos tipos de servicios a la Compañía, resultando fundamental una descripción pormenorizada de los mismos a efectos de determinar qué servicios se encontraban no sujetos al IVA español en aplicación de la regla general de localización de los servicios (sede del destinatario), y qué servicios se encontraban sujetos al Impuesto en aplicación de la denominada "cláusula de cierre" del artículo 70.dos de la IVA.

3. La descripción de muchas facturas originales del ejercicio 2013 se limitaba a la mera mención de la reconciliación de costes entre entidades del mismo grupo que imposibilitaban por completo determinar el tipo de servicio del que se trataba. En los demás casos, se incluían menciones demasiado genéricas (por ejemplo, una descripción insuficiente como "Comission") a fin de poder determinar el servicio específico al que se referían".

Asimismo, se apoya en la contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 2006 (V2574-06); la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de 8 de mayo de 2013, Asunto C-271/12, Petroma Sports; la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2018 (n.º de recurso 514/2016); la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de abril de 2012 (n.º de recurso 525/2010); y la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2013 (n.º de recurso 514/2016).

- Que deben analizarse las facturas del año 2015 para determinar si tiene derecho a la deducción, pero no las del año 2013. Considera que, dado que las facturas de 2013 no eran completas, no soportó el IVA en el año

2013, sino en el momento en que recibió las facturas rectificativas (en el año 2015), de acuerdo con el criterio de este TEAC en resoluciones de 19 de octubre de 2010 (RG 00/05187/2008 y 00/07566/2008).

- Que el acuerdo impugnado vulnera los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, al tiempo que produce un enriquecimiento injusto de la Administración. A este respecto, se basa en que las cuotas fueron ingresadas y tiene pleno derecho a la deducción, por lo que no se puede denegar la devolución por el mero transcurso de un periodo de tiempo que en nada perjudica a la Administración.

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:

- Si procede la devolución de las cuotas solicitadas conforme al artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), al ser procedente la rectificación efectuada de las facturas controvertidas.

Tercero.

La devolución de IVA a no establecidos se encuentra regulada en el artículo 119 LIVA y en el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 (en adelante RIVA). Concretamente, el artículo 31.4 RIVA regula el plazo para solicitar dicha devolución, señalando:

"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".

Este artículo es la trasposición al ordenamiento interno del artículo 15.1 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivo no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, según el cual:

"La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. [...]"

A su vez, el artículo 16 de dicha Directiva regula dicho período de devolución, estableciendo lo siguiente:

"El período de devolución no podrá ser superior a un año civil ni inferior a tres meses civiles. No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año civil".

La Directiva 2008/9/CE supuso una modificación de la existente previamente, Directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. Concretamente, en relación al período para solicitar la devolución, el artículo 7.1 de esta Octava Directiva establecía:

"La solicitud de devolución prevista en los artículos 3 y 4 se referirá a las compras de bienes o servicios facturadas o a las importaciones efectuadas durante un período que no sea inferior a tres meses ni superior a un año natural. No obstante, la solicitud podrá referirse a un período inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural. Las solicitudes podrán referirse igualmente a facturas o documentos de importación que no hayan sido objeto de solicitudes anteriores y que conciernan a operaciones efectuadas durante

el año natural en cuestión. La solicitud del artículo 9, dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto".

El TJUE se ha mostrado claro respecto a la naturaleza de este plazo, señalando que es un plazo de caducidad, por lo que transcurrido el mismo se extingue el derecho del sujeto pasivo a solicitar la devolución.

En este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012 en el asunto C-294/11, Elsacom NV, señala:

"23. Acerca del fondo, con su cuestión el tribunal remitente pregunta en sustancia si el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA para la presentación de una solicitud de devolución es un plazo de caducidad.

24. Al respecto conviene observar ante todo que del texto de esa disposición ya se deduce que el plazo previsto en el artículo antes mencionado es un plazo de caducidad.

[...]

28. En segundo término, en lo que atañe a la finalidad de la normativa en cuestión es oportuno recordar que el objetivo de la Octava Directiva IVA según su tercer considerando consiste en «poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, [...] que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia».

29. Por otra parte, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C 472/08, Rec. p. I 623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

30. Ahora bien, la fijación de un plazo indicativo, es decir, un plazo que no esté previsto bajo sanción de caducidad, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA en virtud del artículo 2, puesto en relación con el artículo 3, de la Octava Directiva IVA es contraria, bien al objetivo de armonización perseguido por la Octava Directiva IVA, bien, en su caso, a la jurisprudencia mencionada en el anterior apartado".

[...]

33. Por último, y a mayor abundamiento es preciso observar que, al adoptar el artículo 15, apartado 1, primera frase, de la Directiva 2008/9, los Estados miembros ampliaron ese plazo en tres meses. Como alega en sustancia la Comisión, de ello puede deducirse que los propios Estados miembros partieron del principio de que el plazo discutido era un plazo de caducidad, toda vez que la ampliación de un plazo sólo es necesaria en general si su terminación causa la extinción del derecho que habría debido ejercerse antes de que ese plazo finalizara. La misma conclusión puede deducirse con mayor razón del hecho de que el artículo 1 de la Directiva 2010/66 haya ampliado de nuevo, excepcionalmente y sólo para las solicitudes de devolución relativas a períodos del año 2009, el plazo para su presentación hasta el 31 de marzo de 2011, con objeto de subsanar los problemas técnicos surgidos durante el año 2010 en la recepción por las autoridades competentes de las solicitudes de devolución relativas al ejercicio 2009.

34. Por cuanto se ha expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA es un plazo de caducidad".

Este criterio también ha sido reiterado por este Tribunal, como en la resolución de 22 de septiembre de 2016 (RG 00/01625/2014) o en la resolución de 23 de octubre de 2014 (RG 00/04953/2012).

En nuestra normativa, el artículo 31.4 RIVA considera que el período para solicitar la devolución se inicia el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluye el 30 de septiembre siguiente al "año natural en el que se hayan soportado las cuotas". A su vez, el concepto de cuándo se han soportado las cuotas se encuentra recogido en nuestra normativa por el artículo 99. Cuatro LIVA:

"Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción".

Es decir, con carácter general, las cuotas se entienden soportadas cuando se ha recibido la factura correspondiente, salvo que el devengo sea posterior, en cuyo caso será ese momento. Así, en el supuesto general del primer párrafo, las cuotas se soportan cuando se recibe la "factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción", expresión que indica que el documento ha de ser válido para ejercer el derecho a la deducción. Por

ello, si la factura original incurre en vicios tales que no permitan ejercer el derecho a la deducción, la cuota no se entiende soportada.

Como consecuencia de ello, en el régimen de devolución de empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuando se haya recibido una factura que incurra en vicios tales que no permitan ejercer el derecho a la deducción, no se habrá soportado la cuota y, por ello, no se habrá fijado el período tras el cual comienza el plazo de caducidad para solicitar la devolución. Por tanto, en ese caso, este período en el que se soporta la cuota se fijará en el momento en que se reciba la factura rectificativa que permita ejercer el derecho a la deducción.

De este modo, si la factura original permitía ejercer el derecho a la deducción, la cuota se entendió soportada con la recepción de aquella, de modo que se fijó el período tras el cual comenzaba el plazo de caducidad. En este caso, la rectificación posterior de la factura no resulta relevante, puesto que ya se había soportado la cuota con anterioridad.

Esta interpretación también es necesaria para no pervertir el plazo de caducidad para solicitar la devolución. En caso contrario, los sujetos pasivos podrían, por la vía de los hechos, dejar sin efecto dicho plazo de caducidad, al poder emitir posteriormente facturas rectificativas que iniciaran un nuevo plazo para ejercer el derecho a la deducción.

Este TEAC ya ha sido sostenido con anterioridad este criterio en la resolución de 22 de mayo de 2019 (RG 00/00964/2016).

Cuarto.

Una vez sentada la importancia de la rectificación de una factura, este Tribunal debe entrar a valorar la procedencia de la misma en el caso que nos ocupa.

A este respecto, el artículo 15.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, establece:

"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".

Por su parte, según el artículo 6 de ese mismo Reglamento:

"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:

[...]

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquellas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario".

Como se puede apreciar, dicho artículo 6.1 f) del Reglamento de facturación tan sólo exige que la operación sea descrita, sin hacer mención a la precisión de la misma, y se incluyan los datos suficientes para determinar la base imponible y cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en el precio unitario original.

El reclamante consideraba que era necesaria la rectificación porque:

"La descripción de muchas facturas originales del ejercicio 2013 se limitaba a la mera mención de la reconciliación de costes entre entidades del mismo grupo que imposibilitaban por completo determinar el tipo de servicio del que se trataba. En los demás casos, se incluían menciones demasiado genéricas (por ejemplo, una descripción insuficiente como "Comission") a fin de poder determinar el servicio específico al que se referían"

Este TEAC considera que la descripción original de las facturas ("automatic online reconciliation posting (mes) 13", "commission (mes) 13 per Sales rep agreement", "serv tech congress...", "... 2013") permitía conocer perfectamente cuál era la razón por la que se estaba facturando y en qué concepto, es decir, la descripción no era en ningún caso tan genérica que no permitiera conocer por qué operación se estaba facturando, a diferencia de lo que afirma el reclamante. En particular, el ejemplo del reclamante ("una descripción insuficiente como Comission") es un ejemplo tergiversado, puesto que elimina del concepto de la factura el mes, año y la mención "per Sales rep agreement", por lo que induce a creer que no se precisaba por qué motivo se cobraba esa comisión, cuando no es así. Por tanto, tal argumento debe desestimarse, puesto que la descripción era suficiente.

Por otro lado, el reclamante también alega que "la falta de detalle en la factura original afectaba directamente a la identificación de la naturaleza de la operación y su sujeción al IVA en España". Por tanto, un primer argumento es la supuesta necesidad de identificar la naturaleza de la operación, es decir, si se trata de una entrega de bienes

o una prestación de servicios. Sin embargo, este argumento ha sido expresamente rechazado por este TEAC en la resolución de 22 de mayo de 2019 anteriormente mencionada, en la que se indica:

"Por su parte, en relación a la necesidad, de acuerdo con el criterio del reclamante, de calificar la operación como "entregas, de prestaciones de servicios o de contratos de ejecución de obra", e ignorando el error de contraponer los contratos de ejecución de obra con las entregas de bienes y prestaciones de servicio, resulta necesario analizar qué datos han de figurar en las facturas.

[...]

En particular, el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece:

[...]

Por tanto, resulta indudable que la calificación de la operación no es parte del contenido necesario de la factura, puesto que tan solo se exige la descripción de la operación (que en el caso concreto se describe con un elevado grado de detalle) con los datos necesarios para poder determinar la base imponible. En este sentido también hay que recordar que los artículos 78 y 79 LIVA, salvo excepciones, no distinguen entre entrega de bienes y prestación de servicios para determinar la base imponible".

Por tanto, dicho argumento debe rechazarse.

De igual modo, este TEAC tampoco puede acoger el argumento de que la modificación de la factura era necesaria para poder determinar "su sujeción al IVA en España", puesto que, de nuevo, no existe ningún tipo de mención al respecto en el artículo 6.1 del Reglamento de facturación, anteriormente citado. Este argumento resulta especialmente inconsistente en el presente caso, cuando el reclamante aduce que soportó el IVA en virtud del artículo 70.Dos de la LIVA que, en las fechas de realización de las operaciones, tenía el siguiente tenor literal (el subrayado es de este TEAC):

"Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario".

Pues bien, como se puede apreciar, tal regla de localización exige que la utilización efectiva de los servicios se produzca en el territorio de aplicación del impuesto. Sin embargo, resulta difícilmente imaginable que esta cuestión pueda ser apreciada directamente de la descripción de la operación en la factura, puesto que depende de un hecho que trasciende la descripción de la operación, como es la utilización real que el destinatario vaya a realizar del servicio.

En consecuencia, estos argumentos resultan manifiestamente contrarios a la normativa aplicable, por lo que han de ser desestimados.

Quinto.-

Asimismo, el reclamante da nuevos motivos para respaldar la rectificación de la factura, señalando en sus alegaciones:

"Por lo tanto, era precisa la rectificación de las facturas originales ya que no incluían detalle suficiente de las operaciones realizadas, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto y asegurar un correcto funcionamiento en el IVA de las operaciones, así como asegurar el funcionamiento del mecanismo de la deducción del IVA soportado".

En consecuencia, el reclamante utiliza dos nuevos argumentos, como son que la rectificación era precisa para: 1) determinar la base imponible del impuesto; y 2) asegurar el derecho a la deducción.

En relación al primer argumento anterior, no sólo no explica en qué medida era necesaria para determinar la base imponible, dado que no se produjo ninguna modificación en el precio unitario, los descuentos, ni la base imponible, sino que él mismo reconoce que tal rectificación "no afectaba a las magnitudes monetarias consignadas", por lo que este TEAC no alcanza a comprender cómo podría ser necesaria esa rectificación. Por tanto, dicha modificación no puede más que reputarse de todo punto improcedente para determinar la base imponible.

En relación con el segundo argumento anterior, es decir, que era necesario para asegurar el derecho a la deducción, resulta pertinente recordar la jurisprudencia del TJUE relativa a los requisitos formales del derecho a la deducción.

En este ámbito, destaca la sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, en el asunto C-332/15, Giuseppe Astone, según la cual:

"45. Así, según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C 183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 et jurisprudencia citada).

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).

47. Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C 590/13, EU:C:2014:2429, apartados 41 y 42 así como 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)".

Por tanto, el TJUE ha reiterado, como indica en la sentencia citada, que lo determinante del derecho a deducir es el cumplimiento de los requisitos materiales, mientras que los requisitos formales, si bien son exigibles, no pueden ir más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento de los requisitos materiales.

Además, el TJUE también considera la correcta recaudación del IVA o la prevención del fraude, siempre y cuando no vayan más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo, es decir, sometidos al principio de proporcionalidad.

Esta línea de interpretación supone que los requisitos de las facturas que marca el artículo 6 del Reglamento de facturación han de interpretarse como los necesarios para garantizar el cumplimiento de los requisitos materiales, es decir, que cuando el apartado 1 f) de dicho artículo exige que la factura incluya "Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto" lo hace con la finalidad de que se pueda identificar por qué operación se está facturando y cuál es la base imponible que corresponde a ese concepto.

Asimismo, este criterio resulta consecuente con la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 10 de marzo de 2014 (N.º Recurso: 5679/2011) y las que ésta cita. Según la primera:

"La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo.

En este sentido en la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS . C-85/95 , John Reisdorf , ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden

limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Acorde con esta orientación, en el 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 IVA, luego de ponerse de manifiesto la importancia que tiene la factura para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, se añade que la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas.

En suma, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

En favor de la flexibilización del rigor formalista se encuentra también la sentencia del TJCE de 1 de abril de 2004, AS C-90/02, al otorgar relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto» (FD Cuarto).

Pues bien, trasladada la anterior doctrina al caso planteado, es claro que la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción, claro está, del número. Y tal documento ha de reputarse medio fehaciente que justifica la operación, los correspondientes gastos, y la cuota soportada y, por tanto, el mismo ha de considerarse, a los efectos de lo dispuesto en el art. 97. Uno de la LIVA, documento justificativo habilitante para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente de la cuota de IVA soportada por la compra de las fincas incluidas en dicha escritura pública.

[...]

Es verdad que con estas decisiones hemos reputado conforme a derecho la deducción de cuotas del impuesto sobre el valor añadido por un sujeto pasivo que no estaba en posesión de la correspondiente factura, pero sólo si contaba con una escritura pública que contuviese todos los datos esenciales que en aquella han de constar, para acreditar fehacientemente la existencia de la operación gravada, salvaguardando de este modo la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración tributaria.

Se trata, debe destacarse, de una excepcional equiparación entre la factura y la escritura pública que cuente con todos sus datos esenciales, [...]"

En consecuencia, el Tribunal Supremo flexibiliza la exigencia de la factura por cuanto el documento acreditativo contiene los datos esenciales de la misma, indicando que lo verdaderamente relevante es la existencia de esos datos que permiten conocer la realidad de la operación.

A este respecto, la presente resolución ya ha indicado que la descripción original de las facturas ("automatic online reconciliation posting (mes) 13", "commission (mes) 13 per Sales rep agreement", "serv tech congress ...", "... 2013") permitía conocer perfectamente cuál era la razón por la que se estaba facturando y en qué concepto, es decir, la descripción no era en ningún caso tan genérica que no permitiera conocer por qué operación se estaba facturando, y por ende, impedir el derecho a la deducción.

El reclamante pretende argumentar que las dudas por la obtención de la devolución en períodos anteriores le llevaron a solicitar la rectificación:

"La tramitación de la solicitud de devolución de 2012 fue objeto de una revisión por parte de la Administración que se dilató en el tiempo porque, entre otros motivos, la Oficina de Gestión consideró que las facturas de 2012 contenían una descripción vaga e insuficiente para la determinación de la base imponible de las operaciones, llegando incluso a cuestionarse la realidad de las operaciones realizadas".

No obstante lo anterior, se ha de señalar que no consta que el reclamante no obtuviera la devolución correspondiente a dicho período, ni que la resolución fuera impugnada mediante una reclamación económico-administrativa.

Es más, lo que en verdad indica el reclamante es que esa descripción llevó a que la Administración cuestionara la realidad de las operaciones. En este sentido, más allá de que se trate de una afirmación del reclamante carente de la más mínima prueba, a pesar de que le corresponde la carga de la misma en virtud del artículo 105.1 de la LGT, debe recalcar que la descripción de una operación en ningún caso tiene entidad para acreditar la realidad de la operación. En efecto, la realidad de una operación es una cuestión fáctica, al versar sobre si la operación ha tenido lugar o no, por lo que su descripción no afecta en ningún caso a este extremo: pueden existir operaciones reales con descripciones insuficientes y operaciones irreales con descripciones realmente detalladas. Por tanto, este argumento es inverosímil de todo punto.

Por otro lado, la Administración ha recogido en el acuerdo impugnado la siguiente mención:

"XZ International GmbH - XZ en lo sucesivo- presentó el 16 de septiembre de 2015 la solicitud de devolución ...5 solicitando la devolución de 1.694.134,52 por cuotas soportadas en 2014 y documentadas en facturas emitidas todas ellas por XZ Spain SL. La descripción de las operaciones consignada en estas facturas era sustancialmente la misma que la consignada en las facturas rectificadas mediante las facturas R0001, R0002 y R0003. La rectificación se efectuó el 4 de marzo de 2015 y la solicitud ...5 se presentó el 16 de septiembre. Sin embargo, estando afectadas tanto las facturas de 2013 como las del 2014 por las mismas circunstancias, únicamente se rectificaron las facturas de 2013".

En consecuencia, se aprecia que durante el año 2015 el reclamante presentó, al menos, dos solicitudes de devolución:

1. El 27 de julio de 2015 la solicitud con número de expediente ...1, relativa al período 01/2015 a 03/2015, contra cuya desestimación se interpuso la presente reclamación.

2. El 16 de septiembre de 2015, la solicitud con número de expediente ...5, relativa al año 2014, contra cuya resolución no se ha interpuesto reclamación económico-administrativa alguna.

Además, la Administración señala que las facturas incluidas en la solicitud del año 2014 tenían exactamente las mismas descripciones que las facturas del año 2013 que ahora se pretende rectificar, pero tan sólo se procedió a rectificar las facturas correspondientes al año 2013. De forma similar, no puede soslayarse que la solicitud correspondiente al año 2014 se formuló con posterioridad a la solicitud del primer trimestre del año 2015, cuando, según el reclamante, ya era consciente de los supuestos defectos de las facturas.

En consecuencia, resulta cuanto menos inconsistente que no se solicitara la rectificación de las facturas del año 2014 y se solicitara su devolución con las facturas originales, más cuando dicha postura coincide precisamente respecto de las cuotas cuyo período para solicitar la devolución no había transcurrido. Es decir, que el reclamante solo consideró necesaria la rectificación de aquellas facturas cuyo período para solicitar la devolución ya había transcurrido (obteniendo así un nuevo período para solicitar la devolución), pero no de aquellas otras cuyo período para solicitar la devolución no había transcurrido.

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC concluye que la descripción original de las facturas era suficiente para obtener la devolución, por lo que la Administración no podría haber denegado tal devolución por ese motivo, como no ocurrió respecto del año 2012. Por ello, a sensu contrario, si la Administración no podía negar el derecho a la deducción con esas facturas (por ser indiscutible quién era el destinatario), la rectificación de las mismas no era necesaria para poder ejercer el derecho, es decir, resultaba innecesaria.

Asimismo, el reclamante no actuó con consistencia respecto de las cuotas soportadas en 2014, lo que indica que él mismo era consciente de la improcedencia de tal rectificación. Así, este TEAC coincide con el criterio manifestado por la Administración de que el reclamante ha tratado de obtener un nuevo plazo para solicitar la devolución, mediante una rectificación artificial de las facturas originales, dado que había caducado el derecho a solicitar la devolución por las primeras facturas.

En consecuencia, se rechazan tales argumentos del reclamante.

Sexto.

Por otro lado, procede examinar las citas que efectúa el reclamante respecto de la interpretación de los preceptos controvertidos.

En primer lugar, se apoya en la contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 2006 (consulta V2574-06). Dicha consulta, referida al Reglamento de facturación existente con anterioridad al aplicable en la presente resolución, planteaba los siguientes hechos:

"El consultante, en el desarrollo de su actividad profesional, está obligado a expedir las correspondientes facturas. En determinados casos sus clientes le piden su rectificación, en particular, en los siguientes supuestos: a) fraccionar el importe de una factura en varias, b) modificar la descripción de las operaciones, c) modificar el destinatario consignado erróneamente y, d) modificación de la base imponible por negociación del importe de las operaciones".

Ante lo que la Dirección General de Tributos formuló las siguientes consideraciones (el subrayado es de este TEAC):

"De acuerdo con lo expuesto, sólo existe obligación para el consultante de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En particular, y en lo que se refiere al escrito de consulta, entre las causas que motivan la expedición obligatoria de una factura rectificativa se comprenden la modificación de la descripción de las

operaciones, la consignación de un nuevo destinatario de la factura cuando se incurrió en un error y, finalmente, la modificación de la base imponible de las operaciones como consecuencia de una negociación del importe de dichas operaciones.

La existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente no se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 13, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurran las causas de rectificación obligatoria de rectificación de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 13 del mencionado Reglamento, como sucede en el escrito de consulta en el que una factura expedida se fracciona por petición del cliente en varias facturas, se está ante un supuesto de sustitución de aquélla factura éstas, que en ningún caso tendrán el carácter de facturas rectificativas".

Así, de los hechos que figuran en la contestación no se puede conocer la descripción original, la nueva descripción que se pretendía dar o si los servicios descritos no se correspondían con los servicios efectivamente realizados, entre otras cuestiones. En consecuencia, no se puede apreciar la entidad de la modificación y, por ello, no se puede extraer ninguna consecuencia directamente aplicable al presente caso.

Más aún, la Dirección General de Tributos considera que cuando no concurra una causa de rectificación obligatoria, la factura no tendrá el carácter de rectificativa.

De este modo se ha de concluir que no toda modificación de la descripción de las operaciones es preceptiva y, por ello, no siempre la factura tendrá la condición de rectificativa.

En segundo lugar, el reclamante cita la sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2013, Asunto C-271/12, Petroma Sports. A este respecto, dicha sentencia recoge los siguientes hechos (el subrayado es de este Tribunal):

"Normativa belga

[...]

10. En virtud del artículo 5, apartado 1, párrafo sexto, del Real Decreto nº 1, la factura incluirá «los datos necesarios para determinar la operación y el tipo del impuesto devengado, en particular la denominación usual de los bienes entregados y de los servicios prestados y su cantidad, así como el objeto de los servicios.»

[...]

12. Con ocasión de unas inspecciones llevadas a cabo a partir del año 1997, la administración fiscal belga cuestionó, tanto en lo relativo a los impuestos directos como al IVA, las facturas en el interior del grupo y las deducciones resultantes de ellas desde el ejercicio tributario de 1994, debido principalmente a que esas facturas estaban incompletas y no se podía acreditar que se correspondieran con prestaciones reales. La mayoría de dichas facturas incluía un importe global, sin indicación del precio unitario ni del número de horas trabajadas por el personal de las sociedades prestadoras de servicios, lo cual impedía cualquier control acerca de la correcta recaudación del impuesto por parte de la administración fiscal.

[...]

26. A tenor del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, la factura debe consignar, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan. El mismo apartado 3, letra c), de dicho artículo 22 faculta a los Estados miembros para fijar los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura. Además, el apartado 8 del mismo artículo 22 permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

27. De ello se deduce que, en lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción, la Sexta Directiva se limita a exigir una factura que contenga determinadas menciones y que los Estados miembros tienen la facultad de establecer menciones suplementarias a fin de garantizar la exacta percepción del IVA, así como su control por la administración fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartado 16).

28. La exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva debe limitarse, sin embargo, a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (sentencia Jeunehomme y EGI, antes citada, apartado 17).

29. Por lo que respecta a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, hay que señalar que el État belge hizo uso de la facultad prevista en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, puesto que, de conformidad con el artículo 5, apartado 1, párrafo sexto, del Real Decreto nº 1, la factura debe incluir los datos necesarios para determinar la operación y el tipo del impuesto devengado, en particular la denominación usual de los bienes entregados y de los servicios prestados, su cantidad y su objeto.

30. A este respecto, corresponde al tribunal remitente comprobar si las menciones suplementarias impuestas por dicha normativa cumplen con los requisitos establecidos en el apartado 28 de la presente sentencia.

[...]

36. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, aun cuando éstas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria".

Por tanto, la Administración belga había denegado la devolución porque las facturas no contenían menciones impuestas por su normativa ("los datos necesarios para determinar la operación y el tipo del impuesto devengado, en particular la denominación usual de los bienes entregados y de los servicios prestados y su cantidad, así como el objeto de los servicios"), ante lo que el TJUE argumenta que la Sexta Directiva tan sólo exigía que la factura contuviera una determinadas menciones y que los Estados miembros tienen la facultad de establecer menciones suplementarias, que deberán limitarse, sin embargo, a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA, su control por la administración fiscal y sin que, en ningún caso, hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción. Además, el TJUE no se pronuncia sobre si tal normativa belga era conforme a la Sexta Directiva, sino que afirma que "corresponde al tribunal remitente comprobar si las menciones suplementarias impuestas por dicha normativa cumplen con esos requisitos".

Pues bien, resulta evidente que la sentencia analiza un supuesto en el que las facturas fueron consideradas como insuficientemente precisas e incompletas, a diferencia de lo que acontece en el presente caso, de acuerdo con lo desarrollado en los fundamentos jurídicos anteriores. Por tanto, el presupuesto de hecho no es comparable.

Asimismo, tampoco se puede aplicar la conclusión de la que parte el TJUE (que tales vicios suponen que las facturas no sean precisas y completas), puesto que dicha conclusión está determinada por la normativa belga aplicable, cuando la normativa española aplicable incluye muchos menos requisitos.

Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que el TJUE, además, ha desarrollado su jurisprudencia en este ámbito con posterioridad a la sentencia mencionada, reiterando que los requisitos formales no pueden ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA, su control por la administración fiscal y sin que, en ningún caso, hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

En tercer lugar, el reclamante cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2018 (n.º de recurso 514/2016) (el subrayado es de este TEAC):

"En el presente caso las facturas controvertidas, son emitidas por Participations Restructuring Spain Holding SL, en la cuales, consta como concepto:

" Servicios generales de gestión. Refacturación de honorarios y costes de DT (General management services. Re-charge of DT's fees and costs/expenses) - regarding year ... ".

[...]

Sin embargo, la prueba documental aportada no acredita en modo alguno la vinculación exigida a fin de completarla insuficiencia en la determinación del concepto por el que se emiten las facturas cuya deducibilidad se cuestiona, toda vez que la parte actora no ha articulado la prueba relevante a los efectos de justificar que el servicio prestado por terceros proveedores a Participations tuviera como destinataria final a la hoy actora, a quién aquella refactura el coste, dice, del servicio recibido.

La ausencia de acreditación de la concreción del servicio prestado a la sociedad recurrente como beneficiaria del mismo, permite pensar que nos hallamos ante la refacturación de gastos generales de funcionamiento de la sociedad Participations, y así, tanto el concepto genérico que se hace constar en el facturas (" Servicios generales de gestión ..."), así como el libro registro de facturas lo avalan.

Amén de lo expuesto, entre los documentos presentados se halla el listado de las facturas emitidas por distintos proveedores, donde se hace constar que el IVA no es deducible, distinguiéndose las facturas por proyectos, lo cual no clarifica la vinculación exigida, por cuanto en el marco del proyecto Mosa se constituyen distintas sociedades del grupo, Servatius Shopping Mall SL, Domino Golf&Parador SL y Domino Real, de modo que la determinación del proyecto no permite individualizar el coste del servicio concreto realizado.

Por otro lado, y para terminar, hemos de convenir con la Administración en el mayor detalle y especificación que se refleja en las facturas emitidas por los proveedores a DT Directores de Transición y Gestión SL, y de esta

entidad a su vez a Participations, frente al que aparece en las facturas expedidas por esta entidad holding y recibidas por Domino Golf & Parador.

En atención a cuanto hemos expuesto y razonado procede confirmar la liquidación impugnada y de la que trae causa la resolución recurrida a través del presente recurso contencioso-administrativo".

Pues bien, como se puede apreciar, el TSJ de Madrid consideró en esa sentencia que no se había acreditado que el servicio refacturado y que se pretendía deducir, tuviera como destinataria a la entidad reclamante, es decir, se cuestionaba que realmente fuera el destinatario del servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, el TSJ de Madrid coincide con la Administración en que dicha descripción es insuficiente ("por otro lado, y para terminar, hemos de convenir con la Administración en el mayor detalle y especificación que se refleja en las facturas emitidas por los proveedores"). Sin embargo, dicha descripción ("Servicios generales de gestión. Refacturación de honorarios y costes") resultaba sustancialmente menos específica que la que concurre en el presente caso, puesto que aquella no permitía conocer si se había facturado por un servicio, qué servicio o si se trataba de un simple reparto de costes.

En consecuencia, dicha sentencia no entra en contradicción con los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Adicionalmente, no puede soslayarse que en este caso el reclamante ha citado parte del argumento de la Administración, pero no las consideraciones de la sentencia relevantes para sus intereses, de modo que puede inducir al error de creer que su cita es la conclusión del TSJ de Madrid. En concreto, la siguiente frase, subrayada por el reclamante por ser clave en su argumento, no es una aseveración del TSJ de Madrid, sino que es la transcripción que la sentencia hacía de la resolución impugnada: "Y es este defecto formal, fundamental para poder determinar con claridad el servicio específico a que se refiere, la naturaleza de la operación, su cuantía y el tipo aplicable, la razón por la que se ha practicado la liquidación provisional".

Por otro lado, el reclamante se basa en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de abril de 2012 (n.º de recurso 525/2010) (el subrayado es de este TEAC):

Ahora bien de los 1472,91 euros , 960 se refieren a IVA soportado por las seis facturas emitidas por Rosalia, en las que se indica comisión por intermediación. Por mucho que el recurrente diga que son gastos necesarios, ninguna prueba aporta de ello, mientras que la administración le ha dado la razón del rechazo, los ingresos declarados no justifican la existencia de ese tipo de gastos. Si a ello se une que las facturas no identifican el objeto de la intermediación ni existe documento alguno que avale la expedición de dichas facturas, está claro que las facturas no cumplen con los requisitos que exige el art. 97.Uno de la Ley del IVA.

[...]

En el presente caso la simple indicación de "comisiones intermediación" contenida en las facturas no cumple las exigencias de especificación de los servicios prestados contenidas en el precepto que se acaba de transcribir. No obra en el expediente ningún contrato de recurrente con la expedidora de la factura, que comparte inmueble de actividad según las facturas".

Además, la Administración había manifestado al respecto que: "parece dudosa la necesidad de cualquier tipo de intermediación toda vez que el contribuyente obtiene sus ingresos de dos entidades (una de ellas de carácter público) el consorcio de compensación de seguros y Chartis Europe sucursal en España".

En consecuencia, en dicho caso, se estaba cuestionando que los supuestos servicios fueran necesarios para su actividad e, incluso, que se hubiera prestado el servicio ("ni existe documento alguno que avale la expedición de dichas facturas"), puesto que no había ninguna operación en la que el interesado pudiera necesitar de una intermediación, como había afirmado la Administración. A lo anterior se añadía que no se describía en qué operación se había intermediado.

Una vez más, tal caso no tiene comparación posible con el presente, puesto que en éste las operaciones se encuentran adecuadamente descritas. En concreto, las comisiones, a diferencia de lo que indica el reclamante, especificaban por qué concepto se cobraban ("sales agreement", es decir, el acuerdo de ventas) y el mes del año por el que se facturaba.

Adicionalmente, no puede obviarse que, de nuevo, el reclamante ha citado parte del argumento de la Administración, pero no las consideraciones de la sentencia, de modo que puede inducir al error de creer que su cita es la conclusión del TSJ de Castilla y León.

Por último, el reclamante cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2013 (n.º de recurso 514/2016). Sin embargo, dicha sentencia parte del supuesto de que la factura original era incompleta e imprecisa, a diferencia del presente supuesto, sin que se detalle los motivos de tal circunstancia. Por tanto, de la misma no se desprende que en el presente caso la facturas originales no fueran completas.

En consecuencia, debe desestimarse el argumento de que la rectificación fuera pertinente, porque las facturas originales eran suficientemente completas para otorgar el derecho a la deducción. En concreto, las sentencias y contestaciones aportadas por el reclamante no desvirtúan tal conclusión.

Séptimo.

Finalmente, el reclamante alega que denegar la devolución vulnera los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, al tiempo que produce un enriquecimiento injusto de la Administración. A este respecto, se basa en que las cuotas fueron ingresadas y tiene pleno derecho a la deducción, por lo que no se puede denegar la devolución por el mero transcurso de un periodo de tiempo que en nada perjudica a la Administración

A este respecto, este TEAC no puede más que indicar que es el propio TJUE el que considera que el plazo para solicitar la devolución de no establecidos es un plazo de caducidad, como se recogió en el fundamento jurídico tercero, por lo que, una vez transcurrido ese plazo, denegar la devolución no puede ser, en ningún caso, una vulneración del principio de neutralidad. En efecto, se trata de una consecuencia establecida por la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2008/9/CE, de acuerdo con la interpretación del TJUE, de modo que no puede ser contraria a la normativa de IVA.

De igual modo, si la factura original permitía ejercer el derecho a la deducción, la cuota se entendió soportada con la recepción de aquella, de modo que se fijó el período tras el cual comenzaba el plazo de caducidad. En este caso, la rectificación posterior de la factura no inicia un nuevo plazo para solicitar la devolución, puesto que, en caso contrario se pervertiría el plazo de caducidad para solicitar la devolución, dado que los sujetos pasivos podrían, por la vía de los hechos, dejar sin efecto dicho plazo de caducidad, al poder emitir posteriormente facturas rectificativas que iniciaran un nuevo plazo para ejercer el derecho a la deducción.

Lo anterior es igualmente predicable respecto del principio de proporcionalidad y del enriquecimiento injusto de la Administración.

En consecuencia, también se desestiman estos argumentos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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