

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016

Asunto: C-516/14.

Partes: *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A., y Autoridade Tributária e Aduaneira.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 178, letra a) – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 226, puntos 6 y 7 – Datos que deben constar obligatoriamente en la factura – Alcance y naturaleza de los servicios prestados – Fecha en la que se ha efectuado la prestación de servicios”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 178, letra a), y del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112/CE. La controversia se suscita entre la empresa Barlis, domiciliada en Portugal y dedicada a la explotación de establecimientos hoteleros y de restauración, y la Administración Tributaria y Aduanera portuguesa, ante la negativa de esta última a admitir la deducción del IVA soportado por Barlis como consecuencia de los servicios jurídicos prestados por un despacho de abogados.

Descendiendo a los hechos, tras la denegación por parte de las autoridades tributarias de dicho derecho a deducir, basándose en que las facturas expedidas por la firma de abogados incumplen los requisitos formales previstos en la legislación nacional, Barlis aportó documentación adicional en la que se describía de forma más detallada los servicios jurídicos prestados. Esta actuación fue rechazada por la Administración Tributaria portuguesa, al entender que el incumplimiento de un requisito legal de índole formal no puede subsanarse mediante la presentación de anexos en los que consten los datos omitidos, pues tales documentos no son equivalentes a las facturas y no cumplen, por tal razón, las condiciones legales requeridas en la normativa interna.

Barlis interpuso entonces la oportuna reclamación, que fue desestimada, ante lo cual solicitó la constitución de un Tribunal arbitral de juez único. Partiendo de la necesidad de que la normativa nacional debe respetar, en este concreto asunto, lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 y, dubitativo respecto a la correcta interpretación de que es acreedor dicho precepto, el Tribunal Arbitral Tributario elevó la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal europeo: “¿Permite la correcta interpretación del artículo 226, punto 6, de la Directiva [2006/112] considerar insuficiente el contenido de unas facturas en las que se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha” o simplemente “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, aunque [la Administración Tributaria y Aduanera] pueda, fundándose en el principio de colaboración, obtener la información complementaria que considere necesaria para confirmar la existencia y las características detalladas de las operaciones?”.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Precisa el Tribunal de Justicia que su misión de interpretar y arrojar luz sobre la significación del Derecho de la UE, se extiende a cuantas disposiciones de la normativa europea sean necesarias, con la finalidad de que los órganos judiciales internos puedan resolver los litigios de los que conocen. De acuerdo con ello, el TJUE amplía su análisis, circunscrito en un principio al artículo 226, punto 6 de la Directiva 2006/112, por ser el mencionado expresamente en la cuestión prejudicial, al punto 7 del citado precepto y al artículo 178, letra a) de la misma Directiva.

En este orden de ideas, el Tribunal distingue dos partes en la formulación de la cuestión prejudicial, que en su opinión deben tratarse de forma separada. La primera de ellas versa sobre si unas facturas en las que tan sólo se mencionan unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha” o de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, cumplen los requisitos exigidos en los puntos 6 y 7 del artículo 226 de la Directiva antedicha.

En efecto, a fin de posibilitar a las autoridades tributarias la verificación tanto del pago del impuesto como de la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA, el artículo 226, punto 6 de la Directiva requiere que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, sin que sea imprescindible una descripción pormenorizada de los servicios prestados. Con idéntico propósito, mediante el punto 7 del mismo artículo se exige que en la factura figure la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios. Esta información deviene importante, pues la fecha de prestación de servicios permite controlar cuándo se produce el devengo del impuesto, determinando consiguientemente cuáles son las normas tributarias aplicables a dicha operación.

En este punto, la factura en la que únicamente consta la mención “servicios jurídicos prestados hasta la fecha”, sin concretar la fecha de inicio del periodo al que se refiere, no cumple los requisitos establecidos en el artículo 226, punto 7 de la Directiva, al no permitir la determinación de cuál es el periodo abarcado por las liquidaciones de que se trata. Con todo, el Alto Tribunal recuerda que la competencia para comprobar este cumplimiento corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que deberá tomar en consideración, asimismo, los documentos anexos presentados por Barlis a estos efectos.

La segunda parte de la cuestión prejudicial se polariza en torno a los efectos sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, derivados del incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112. El Tribunal remitente solicita que se aclare si el artículo 178, letra a) de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración Tributaria pueda negar el derecho a deducir el IVA, alegando únicamente que el sujeto pasivo posee una factura que no respeta las condiciones del artículo 226, puntos 6 y 7 de la Directiva en cuestión, y ello aunque las referidas autoridades tributarias dispongan de toda la información necesaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de este derecho.

En este contexto, el Tribunal de Justicia vuelve a recordar ideas fundamentales, reiteradas en su doctrina jurisprudencial y conocidas por la generalidad de los operadores jurídicos. En primer lugar, se insiste en que el derecho a deducir el IVA soportado se erige en principio nuclear del sistema común del IVA previsto en la normativa europea, lo que lo convierte en un principio de rigurosa observancia que, en principio, no puede limitarse.

Aprovecha el Tribunal para repasar sucintamente los requisitos materiales y formales que, conforme al Derecho de la UE, deben concurrir para que nazca el citado derecho a deducir. En este punto cabe resaltar que, según el artículo 178, letra a) de la Directiva, dicho derecho no existirá si no se está en posesión de una factura expedida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 de dicha Directiva.

No es menos cierto, sin embargo, que existe una jurisprudencia consolidada (ya citada al hilo del comentario sobre la Sentencia recaída en el Asunto *Giuseppe Astone*, en páginas anteriores), en virtud de la cual el Tribunal mantiene que el principio fundamental de neutralidad del IVA impide que se pueda denegar la deducción del IVA en los casos en los que se cumplan los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. De conformidad con este planteamiento, resulta evidente que la Hacienda Pública no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose exclusivamente en que una factura incumple los requisitos exigidos, cuando, por otro lado, dispone de toda la información necesaria para verificar que sí están presentes los requisitos materiales para ejercitar tal derecho.

Es más, según confirma el artículo 219 de la Directiva, el examen que debe llevar a cabo la Administración Tributaria no debe limitarse únicamente a la factura de que se trate, sino que ha de tener en cuenta toda la información aportada, en su caso, por el sujeto pasivo, esto es, tanto las facturas controvertidas en el presente asunto, cuanto los documentos anexos presentados *a posteriori* por la empresa.

Ahora bien, las consideraciones anteriores no empecen para que los Estados miembros puedan prever y aplicar sanciones tributarias aparejadas al incumplimiento de los requisitos formales exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA, en el bien entendido de que esta competencia en nada contraviene lo dispuesto en el Derecho de la UE.

Recapitulando, el Tribunal de Justicia refuerza de este modo su doctrina preexistente sobre la interpretación de las disposiciones relativas al derecho a deducir el IVA soportado, ocupándose en este asunto de clarificar aspectos nuevos de esta temática, todo lo cual no hace sino consolidar esta línea jurisprudencial, en beneficio, esta vez, de los sujetos pasivos del impuesto frente a la Administración Tributaria.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha”, como las del asunto principal, no cumplen, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha” no cumplen, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

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