Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 18 de febrero de 2016 [1]

Asunto C-516/14

Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, S.A.,
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira
[Petición de decisión prejudicial del Tribunal Arbitral Tributário

(Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112/CE — Datos en una factura sobre el alcance y la naturaleza de los servicios prestados y sobre la fecha de la prestación — Artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE — Ejercicio del derecho a deducir — Requisito de poseer una factura que cumpla las condiciones del artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE»

I. Introducción

1. Por lo general, recibir una factura no es motivo de alegría. Pero con el IVA la cosa cambia un poco. En efecto, en determinadas circunstancias una factura faculta a su destinatario a recibir del tesoro público el reembolso del IVA expresado en la factura (la llamada deducción del impuesto soportado).

2. No obstante, la legislación de la Unión en materia del IVA exige también que la factura contenga una serie de datos mínimos. En un caso que dio ocasión a la presente petición de decisión prejudicial, la administración tributaria portuguesa consideró que dichos datos no eran suficientes. En particular, la descripción de las prestaciones realizadas como «servicios jurídicos», sin más detalles, en su opinión no satisfacía las exigencias de contenido mínimo de una factura a efectos de la legislación sobre el IVA. A su parecer, sólo una factura correcta da derecho a deducir.

3. En tal situación, el Tribunal de Justicia va a tener que aclarar dos extremos. No sólo va a tener que responder a la nueva cuestión sobre el grado de detalle que ha de presentar la descripción de una prestación de servicios en la factura. Además, el Tribunal de Justicia deberá pronunciarse una vez más sobre las consecuencias de una factura defectuosa para el derecho a deducción, a fin de completar su anterior jurisprudencia en este campo.

1 — Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

4. La recaudación del impuesto sobre el valor añadido se regula en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»). El antecedente de dicha Directiva es la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [3] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En la medida en que coincidan las disposiciones de una y otra Directiva, en el presente caso habrá de tenerse en cuenta también la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Sexta Directiva.

5. El artículo 168 de la Directiva sobre el IVA [4] establece, en particular, el siguiente derecho a deducir:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

6. En el capítulo «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», el artículo 178 de la Directiva sobre el IVA, en su versión original, [5] aplicable al litigio principal, añade:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]»

2 — DO L 347, p. 1.

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

4 — La norma citada se corresponde con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en su versión del artículo 28 séptimo, punto 1, a su vez en su versión del artículo 1, punto 10, de la Directiva 95/7/CE del Consejo de 10 de abril de 1995 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

5 — El artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA ha sido posteriormente modificado por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación (DO L 189, p. 1). Su versión original se corresponde con el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva en su versión del artículo 28 séptimo, punto 2, que fue introducido por el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

7. El artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, incluido entre los allí referidos, versa sobre los datos de la factura y establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

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

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

[...]»

8. Las citadas disposiciones del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA se corresponden, en esencia, con el artículo 22, apartado 3, letra b), sexto y séptimo guion, de la Sexta Directiva en la versión resultante del artículo 28 *nono*,[6] a su vez en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE.[7] Por este motivo, en particular, habrán de tenerse en cuenta también en el presente procedimiento los antecedentes de esta disposición precedente de la Sexta Directiva.

9. El cuadragésimo sexto considerando de la Directiva sobre el IVA es el único que se ocupa de las facturas, y reza:

«(46) La utilización de la facturación electrónica debe permitir a las administraciones fiscales efectuar su control. Conviene, por tanto, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, establecer una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas y una serie de criterios comunes relativos a la facturación y conservación electrónicas de las facturas, así como a la autofacturación y a la subcontratación de las operaciones de facturación.»

B. *Derecho nacional*

10. En el Derecho Portugués, el artículo 36, apartado 5, letra b), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (en lo sucesivo, «CIVA») establece que las facturas deben contener «la denominación habitual [...] de los servicios prestados, con especificación de los elementos necesarios para determinar el tipo aplicable».

11. Sólo si una factura cumple, entre otros, estos requisitos del artículo 36, apartado 5, letra b), del CIVA, existe el derecho a deducir el IVA mencionado en la factura con arreglo al artículo 19, apartados 2, letra a), y 6, del CIVA.

6 — El artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva fue introducido por el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680 (citada en la nota 5).

7 — El artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva fue modificado por el artículo 2 de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido (DO L 15, p. 24).

12. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la República Portuguesa ha alegado, además, que en el período relevante para el litigio principal la legislación portuguesa establecía un tipo reducido para determinados servicios jurídicos; en particular, para los prestados a favor de pensionistas y desempleados y, en general, en procedimientos sobre el estado civil. La República Portuguesa señala que esta norma, no prevista en las disposiciones en materia del tipo reducido del IVA aplicables en toda la Unión, se basa en la protección de los derechos adquiridos que otorga el artículo 113 de la Directiva sobre el IVA.

III. Litigio principal

13. La demandante en el procedimiento principal, la sociedad Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, opera en el sector hotelero.

14. Entre los años 2008 y 2010 recurrió a los servicios de un bufete de abogados, y por esos servicios el bufete emitió cuatro facturas que contenían las siguientes descripciones de los servicios:

— «Servicios jurídicos prestados desde el 1 de diciembre de 2007 hasta la fecha» (factura de 26 de agosto de 2008);

— «Honorarios por servicios jurídicos prestados desde junio hasta la fecha» (factura de 17 de diciembre de 2008);

— «Honorarios por servicios jurídicos prestados hasta la fecha» (factura de 29 de abril de 2009);

— «Honorarios por servicios jurídicos prestados desde el 1 de noviembre de 2009 hasta la fecha» (factura de 2 de junio de 2010).

15. En cuanto al IVA indicado en dichas facturas, la demandante en el procedimiento principal hizo valer ante la administración tributaria portuguesa un derecho a deducir por importe total de 8 689,49 euros.

16. Tras una inspección de la empresa, la administración tributaria portuguesa denegó la deducción porque la descripción de los servicios en las facturas no satisfacía las exigencias del artículo 36, apartado 5, letra b), del CIVA. La demandante en el procedimiento principal presentó entonces documentación complementaria que contenía una descripción más detallada de los servicios prestados. Pese a todo, la administración tributaria portuguesa volvió a denegar la deducción con el argumento de que las facturas seguían sin cumplir los mencionados requisitos.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. El Tribunal Arbitral Tributário, que conoce actualmente del litigio, considera que es determinante la interpretación de la Directiva sobre el IVA, motivo por el cual el 17 de noviembre de 2014 remitió al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

«¿Permite la correcta interpretación del artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA considerar insuficiente la descripción de una factura que contenga la mención «servicios jurídicos prestados desde una determinada fecha hasta la presente» o únicamente «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», teniendo en cuenta que puede, al amparo del principio de colaboración, obtener los elementos complementarios de información que considere necesarios para confirmar la existencia y las características detalladas de las operaciones?»

18. Sobre esta cuestión presentaron observaciones por escrito la demandante en el procedimiento principal, la República Portuguesa y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 14 de enero de 2016 intervinieron la República Federal de Alemania, la República Portuguesa y la Comisión.

V. Apreciación jurídica

19. En el contexto del litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente [8] solicita, en definitiva, la respuesta a dos cuestiones diferentes.

20. Por un lado, se trata de aclarar si unas facturas como las presentes satisfacen las exigencias que el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA impone al contenido de una factura (véase a continuación, sección A). Por otro, es preciso determinar las consecuencias que sobre la deducción del impuesto soportado tiene el hecho de que las menciones en la factura sean insuficientes (véase más adelante la sección B).

A. *Sobre las menciones en la factura*

21. En primer lugar, por tanto, se plantea la cuestión de si unas facturas como las del procedimiento principal satisfacen las exigencias que el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA impone al contenido de una factura.

22. En el presente caso, el contenido necesario de una factura viene imperativa y taxativamente determinado por el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, ya que esta disposición es aplicable a las facturas que se han de expedir con arreglo a los artículos 220 y 221 de la Directiva sobre el IVA. Las presentes facturas se habían de expedir, con arreglo al artículo 220, punto 1, de la Directiva sobre el IVA, porque se habían prestado servicios a un sujeto pasivo. No obstante, más allá de lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, la legislación portuguesa no puede imponer exigencias mayores al contenido de una factura. Así se deduce, por un lado, del propio artículo 226, con arreglo al cual en las facturas «solamente» serán obligatorias las menciones que allí se enumeran, y, por otro, del artículo 273, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, conforme al cual para la recaudación del impuesto los Estados miembros no pueden imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las que contiene la Directiva sobre el IVA.

23. Como acertadamente alega la República Portuguesa, en el presente caso no basta con interpretar únicamente el punto 6 del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, en que se centra la cuestión prejudicial. Para poder dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil respecto a las exigencias que el Derecho de la Unión [9] impone al contenido de una factura, es preciso incluir en el examen también el punto 7 de dicha disposición.

24. De conformidad con las dos disposiciones citadas, las facturas deben contener menciones tanto sobre «el alcance y la naturaleza de los servicios prestados» (punto 6) como sobre «la fecha en que se ha efectuado o concluido [...] la prestación de servicios» (punto 7).

8 — Conforme a la sentencia Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754), apartados 22 a 34, el Tribunal Arbitral Tributário es un órgano jurisdiccional a efectos del artículo 267 TFUE.

9 — Véanse, en particular, las sentencias Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103), apartado 17; Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve y otros (C-225/13, EU:C:2014:245), apartado 30, y Abcur (C-544/13 y C-545/13, EU:C:2015:481), apartado 33.

1. Alcance y naturaleza de la prestación de servicios

25. En cuanto al punto 6 del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA se plantea la cuestión de si las menciones utilizadas en las presentes facturas, es decir, la frase «servicios jurídicos prestados» durante un determinado período de tiempo o hasta una determinada fecha puede designar suficientemente la «naturaleza» [véase a continuación la letra a)] y el «alcance» [véase más adelante la letra b)] de la prestación de servicios.

a) Sobre la naturaleza de la prestación de servicios

26. En Tribunal de Justicia se ha ocupado ya en algunos asuntos de las exigencias que el artículo 226, punto 6, de la Directiva del IVA impone a la descripción de la «naturaleza» de una prestación, pero hasta ahora en relación con entregas de bienes. En efecto, en cuanto a los bienes, el artículo 226, punto 6, exige la mención de la «naturaleza» tanto como en el caso de las prestaciones de servicios. Pues bien, de la jurisprudencia se desprende que no existe a este respecto obligación alguna de mencionar en la factura las marcas auriculares de los animales entregados,[10] mención que permitiría la identificación inequívoca de cada bien entregado a partir de los datos de la factura.

27. De ahí se deduce, en primer lugar, que las menciones de la factura con arreglo al artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA no deben contener toda la información disponible sobre el bien entregado o sobre el servicio prestado. Así se deduce del propio tenor de la disposición, que habla sólo de la «naturaleza» del bien o del servicio, sin exigir una descripción exacta de uno u otro.

28. No obstante, pese a que no toda la información disponible sobre los servicios prestados debe constar en la factura, se plantea la cuestión de hasta qué punto es necesaria información para describir suficientemente la «naturaleza» de una prestación de servicios. En el presente caso, ¿el conjunto de todos los servicios jurídicos constituye ya tal naturaleza o aún es preciso diferenciar entre los distintos tipos de servicios jurídicos?

29. Esta cuestión no queda aclarada ni por los términos ni por la sistemática del artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA, de manera que debe ser resuelta atendiendo a la finalidad de la mención.

30. A su vez, la finalidad de cada mención depende de la función que la factura ha de desempeñar en el sistema tributario sobre el IVA. Tal y como se desprende del cuadragésimo sexto considerando de la Directiva sobre el IVA, la expedición de facturas debe permitir a las administraciones fiscales de los Estados miembros efectuar su control. A fin de hacer posible dicho control, los sujetos pasivos deben conservar todas las facturas, con arreglo al artículo 244 de la Directiva sobre el IVA, que les hayan sido expedidas, así como copias de las facturas emitidas por ellos.

31. A la vista de este objetivo, la finalidad de cada mención concreta de la factura está relacionada directamente con la cuestión de qué han de poder controlar las administraciones tributarias merced a una factura.

i) Control del abono del impuesto correspondiente

32. En primer lugar, la factura sirve para controlar el abono del impuesto por el emisor de la factura.

10 — Sentencia Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartados 52 y 53.

33. Así se deduce del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA. Por lo tanto, el destinatario de una prestación sólo podrá ejercer su derecho a la deducción si está en posesión de una factura. Con arreglo a la jurisprudencia, con esta exigencia se pretende garantizar la percepción del IVA y su control,[11] ya que, conforme a dicha norma, sólo se concede la deducción si la administración tributaria, por medio de la factura, puede acceder a un documento que, con las menciones obligatorias que establece el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, contenga la información necesaria para garantizar también el correspondiente pago del IVA por el emisor de la factura. Este acceso al emisor de la factura se ve confirmado, además, por el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual el emisor es deudor del IVA, con independencia de si ha realizado algún hecho imponible y, en particular, si ha realizado realmente alguna prestación.[12] Esto ahorra a la administración tributaria tener que acreditarlo en un caso así.

34. Por lo tanto, la factura constituye una suerte de seguro para el tesoro público, al vincular en cierto modo la deducción del impuesto soportado al pago del impuesto,[13] ya que la factura, sin la cual no se puede ejercer el derecho a la deducción, otorga al tesoro público al menos la posibilidad de cubrirse, frente al emisor de la factura, por el importe que habría de pagar mediante la deducción, al poder comprobar la administración tributaria si el emisor ha satisfecho el importe correspondiente.

35. No obstante, para esta función de seguro sólo son necesarias ciertas menciones en la factura, en particular el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo que realizó la prestación (punto 5 del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA) y, además, su número de identificación a efectos del IVA (punto 3). En cambio, para controlar solamente el pago del impuesto por parte del emisor no es necesario especificar la «naturaleza» de una prestación en la factura, ya que, como hemos visto, con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA el emisor es en todo caso deudor del IVA mencionado en la factura y cuya deducción pretende el destinatario. No es necesaria siquiera una relación entre la factura y una prestación efectivamente realizada.

36. El hecho de que, por tanto, las menciones obligatorias de la factura con arreglo al artículo 226 de la Directiva sobre el IVA aparentemente incluyan también las menciones no necesarias para el control del simple pago del impuesto demuestra que la función de la factura no se agota en ese control. Entre esas menciones no sólo figuran la naturaleza de los bienes entregados o de los servicios prestados (punto 6), sino, en particular, la fecha de la prestación (punto 7), la base imponible del impuesto (punto 8), el tipo de IVA aplicado (punto 9) y, en su caso, la exención aplicable (punto 11).

37. Éstas y otras indicaciones cumplen la función (según se desprende de los antecedentes de la norma[14]) de expresar en la factura «las informaciones relativas al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable».

38. Por lo tanto, con estas menciones adicionales se posibilita a las administraciones tributarias de los Estados miembros controlar si el emisor de la factura ha calculado *correctamente* el impuesto por su prestación. En efecto, merced a dichas menciones las autoridades tributarias pueden comprobar, en particular, si el emisor ha determinado conforme a la normativa aplicable el lugar de la prestación

11 — Véase la sentencia Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 37.

12 — No obstante, en determinadas circunstancias el emisor puede librarse de nuevo de esa deuda tributaria; véase, en particular, la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — En este sentido, véanse también las sentencias Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartados 31 y 32, y LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartados 35 y 36.

14 — Véase la exposición de motivos, apartado 1, de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido [COM(2000) 650 final], que dio lugar a la adopción de la Directiva 2001/115 (véase el punto 8 de las presentes conclusiones); véase también el dictamen del Comité Económico y Social sobre dicha propuesta, apartado 1.1.1 (DO 2001, C 193, p. 53).

(artículos 31 y siguientes de la Directiva del IVA), la base imponible (artículos 72 y siguientes) y el tipo impositivo (artículos 93 y siguientes), y si ha considerado correctamente que procedía aplicar una exención (artículos 131 y siguientes) o que el deudor del impuesto es el destinatario de la prestación y no él (artículos 192 *bis* y ss.).

39. Pero para realizar tal control es precisa también una descripción de la prestación realizada en la factura, ya que el impuesto correcto depende del contenido de dicha prestación en varios aspectos, habida cuenta de que muchas veces las normas especiales relativas al lugar de la prestación, al tipo, a las exenciones, etc., dependen del contenido de la prestación. Por este motivo, la «naturaleza» de una prestación debe estar descrita en la factura con una precisión que permita valorar la aplicación del tipo impositivo correcto, una posible exención u otras normas especiales. [15]

40. Con arreglo a dichos criterios, la descripción elegida en el presente caso («servicios jurídicos») parece ser suficiente para poder verificar el correcto cálculo del impuesto, ya que, a mi parecer, no existe en el Derecho de la Unión ninguna disposición que supedite la determinación del impuesto correspondiente al tipo de servicio jurídico prestado. [16]

41. No obstante, la República Portuguesa ha alegado que en el presente caso resulta necesaria una descripción detallada de la naturaleza del servicio jurídico porque la legislación de Portugal (a diferencia de la Directiva sobre el IVA, pero facultada por la cláusula de derechos adquiridos de su artículo 113) prevé un tipo reducido del impuesto para determinados servicios jurídicos. Entiende que la designación genérica «servicios jurídicos» no permite saber si la prestación realizada se somete al tipo normal o al tipo reducido del impuesto.

42. Si es cierto este dato relativo a la legislación nacional aplicable al litigio principal (lo cual ha de aclarar exclusivamente el órgano jurisdiccional remitente), del mismo se deduce que en el presente caso no se describió suficientemente la naturaleza del servicio para permitir el control del correcto cálculo del impuesto.

43. Es verdad que esta conclusión contradice en cierta medida el objetivo perseguido por el Consejo al introducir las disposiciones sobre las menciones obligatorias en la factura, de establecer «una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas» «para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior», [17] ya que con ello se exige al prestador de servicios jurídicos realizar unas menciones más o menos detalladas sobre la naturaleza de sus servicios en función de si el lugar de la prestación se encuentra en Portugal o en otro Estado miembro.

44. No obstante, en último término esto es consecuencia únicamente de la existencia de diferentes disposiciones en los Estados miembros en relación con los tipos reducidos del impuesto. Lo anterior no afecta únicamente al caso expuesto por la República Portuguesa de derechos adquiridos respecto a los tipos reducidos del impuesto con arreglo al artículo 113 de la Directiva sobre el IVA. La aplicación de los supuestos de tipo reducido establecidos a escala de la Unión con arreglo al artículo 98 y al anexo III de la Directiva sobre el IVA queda también al arbitrio de los Estados miembros. Por lo tanto, las fricciones que pueda haber en el mercado interior a causa de las facturas no se deben a las exigencias sobre el contenido de las mismas, sino a la falta de armonización en cuanto a los tipos reducidos.

15 — Véanse también las propias conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs en el asunto Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585), punto 73.

16 — También la aplicación del artículo [47] de la Directiva sobre el IVA, que prevé para los «servicios relacionados con bienes inmuebles» una forma diferente de determinar el lugar de la prestación, está excluida, en mi opinión, pues entiendo que los servicios jurídicos prestados en relación con la venta de un inmueble tampoco están comprendidos en esa disposición; véanse mis conclusiones presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57), puntos 37 a 40.

17 — Véase el cuarto considerando de la Directiva 2001/115 (véase el punto 8 de las presentes conclusiones).

45. En consecuencia, si el órgano jurisdiccional remitente constata que en el litigio principal el Derecho portugués prevé un tipo reducido del impuesto para determinados servicios jurídicos, la frase «servicios jurídicos prestados» en una factura no cumplirá los requisitos que impone el artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA a la mención de la «naturaleza» de los servicios prestados.

ii) Control del derecho a deducir

46. Por otro lado, la factura y su contenido no sólo sirven para el control del abono del impuesto correspondiente por su emisor. Como también se desprende del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, la factura debe cumplir además la función de «justificar» la deducción del impuesto soportado por su destinatario. [18]

47. También el destinatario de una factura ha de poder ser controlado por la administración tributaria respecto a su derecho a deducir merced a las menciones de la factura. Por lo tanto, se plantea la cuestión de si esta función de control impone exigencias aún más estrictas a la exactitud de la descripción de los servicios prestados en la factura.

48. El control del derecho a deducir comienza con la comprobación de si el destinatario de la factura realmente está en posesión de una factura. Con ello se consigue una cierta seguridad de que la prestación facturada efectivamente se realizó, [19] lo que constituye un requisito para la existencia del derecho a deducción. [20] Como ya se ha expuesto, [21] con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es el emisor quien adeuda el IVA mencionado en la factura, y esto representa un cierto obstáculo para que el emisor emita una factura por una prestación que en realidad no ha llevado a cabo. No obstante, para esta función de control la mención de la naturaleza de los servicios prestados resulta tan poco necesaria como para el control del simple pago del impuesto, ya que el obstáculo para la emisión de una factura por una prestación inexistente se basa en la condición de deudor con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, que, como hemos visto, no depende de la descripción de la prestación. [22]

49. Por otro lado, la comprobación de si el emisor de la factura también ha mencionado *correctamente* en ella el impuesto, que es, como hemos expuesto, [23] uno de los objetivos de la factura, sirve, a la inversa, para verificar el importe correcto de la deducción correspondiente. Pero de lo anterior tampoco se deducen mayores exigencias que las ya explicadas en relación con la mención de la naturaleza de los servicios prestados.

50. Las mismas sí podrían deducirse, en cambio, en caso de que con las menciones de la factura se hubiesen de controlar otros requisitos de la deducción, como por ejemplo la utilización, o la intención de utilizar, [24] las prestaciones recibidas para operaciones sujetas a gravamen, tal como exige el artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

51. Tanto la República Portuguesa como, por analogía, la Comisión han sostenido en el presente procedimiento la postura de que la descripción de la prestación en la factura debe ser lo suficientemente detallada como para permitir comprobar si la prestación estaba destinada a la actividad económica del destinatario de la cual puedan resultar operaciones sujetas a gravamen que den derecho a la deducción.

18 — Véanse las referencias citadas en la nota 14.

19 — En este sentido, véase la ya antigua sentencia Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466), apartado 29.

20 — Véanse, en particular, las sentencias Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) y Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 39.

21 — Véase el punto 33 de las presentes conclusiones.

22 — Véase el punto 35 de las presentes conclusiones.

23 — Véanse los puntos 37 a 39 de las presentes conclusiones.

24 — Véase la sentencia Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759), apartado 27 y la jurisprudencia allí citada.

52. No obstante, yo no puedo compartir este punto de vista.

53. En primer lugar, no es posible describir una prestación en una factura de forma tan detallada que, por la propia descripción, se pueda conocer el carácter privado o económico de la prestación. Por ejemplo, en el caso de un lapicero, el hecho de que el fabricante describa detalladamente el tipo, las propiedades y el estado del artículo no responde a la cuestión de si éste en realidad está destinado a un uso privado o a ser empleado en el marco de una actividad económica. En este sentido, el derecho a deducir no se puede controlar atendiendo a la factura, pues en principio todo objeto de una prestación puede destinarse tanto a un uso privado como a uno económico. Y esto es así incluso con las prestaciones de servicios de carácter claramente privado, como por ejemplo una visita al cine, que en ciertos casos puede destinarse al ejercicio de determinadas actividades profesionales.

54. Tampoco en el presente caso alcanzo a discernir cómo una descripción detallada pero (en el contexto de una factura) necesariamente breve de la «prestación de servicios jurídicos» puede responder de manera concluyente a la cuestión de si éstos se utilizan para la actividad económica de la demandante en el procedimiento principal. Ni siquiera las descripciones alternativas propuestas por la República Portuguesa, como «representación en el procedimiento judicial X ante el tribunal Y» servirían para asegurar esa comprobación, ya que para valorar el derecho a deducir debería averiguarse también, en este caso, cuál era el objeto del procedimiento X.

55. Por lo tanto, en último término las dudas existentes respecto al uso de una prestación para la actividad económica de su destinatario sólo pueden despejarse totalmente, con motivo de una comprobación, mediante la aportación de documentación complementaria.

56. Aunque por lo general redunda en interés del propio destinatario de la factura exigirle al emisor de la misma una descripción lo más detallada posible de la prestación para reducir el coste originado por la aportación de documentación complementaria en caso de inspección por parte de la autoridad tributaria, este incentivo a favor de una descripción detallada de la prestación existe en todo caso aun sin que unos requisitos indeterminados a la exactitud de la descripción (como por ejemplo «según las circunstancias del caso concreto») excluyan jurídicamente el propio ejercicio del derecho a deducción. Precisamente porque el ejercicio del derecho a la deducción con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA depende en principio de la posesión de una factura que cumpla los requisitos del artículo 226, las exigencias al contenido de la factura no deben ser excesivas y deben respetar el principio de seguridad jurídica. En particular, cuando las disposiciones del Derecho de la Unión tienen consecuencias financieras (como en este caso la concesión o denegación del derecho a deducción), la jurisprudencia exige que su aplicación a los administrados sea previsible. [25]

57. Por lo tanto, desde el punto de vista del control del derecho a la deducción por parte del destinatario de la factura no se deducen unas exigencias mayores a las menciones de la factura sobre la naturaleza de los servicios prestados.

iii) Conclusión parcial

58. En conclusión, por tanto, en el presente caso la descripción de los servicios prestados en las facturas sólo no cumplirá los requisitos del artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA sobre la mención de la «naturaleza» de un servicio si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que en el litigio principal la legislación portuguesa prevé un tipo reducido del impuesto sólo para determinados servicios jurídicos.

25 — Véase, en particular, la sentencia Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452), apartado 34 y la jurisprudencia allí citada.

b) Sobre el alcance de los servicios prestados

59. Con arreglo al artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, en la factura no se ha de mencionar sólo la «naturaleza» de los servicios prestados, sino también su «alcance». Por lo tanto, también se plantea la cuestión de si la mención «servicios jurídicos prestados desde una determinada fecha hasta la presente» o únicamente «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» describe suficientemente el alcance de los servicios jurídicos prestados.

60. El alcance de un servicio expresa su «cantidad», que, con arreglo al artículo 226, de la Directiva sobre el IVA, se ha de mencionar en las facturas, en el caso de entregas de bienes, junto a su «naturaleza». Con ello, la factura informa del *cuánto* de una prestación realizada.

61. No obstante, en el presente caso falta esta información.

62. La mención del alcance de los servicios prestados tampoco se puede suplir con la indicación del período de tiempo en que se prestaron los servicios, pues no permite saber cuántos servicios jurídicos se prestaron en dicho período.

63. La mención específica del alcance de un servicio puede obviarse, en todo caso, cuando de la descripción de su naturaleza (en el presente caso, por ejemplo, «representación en el procedimiento judicial X ante el tribunal Y») ya expresa suficientemente dicho alcance. Pero esto no ocurre en el presente caso. Los servicios prestados se designaron de forma tan genérica por su naturaleza como «servicios jurídicos» que de esa descripción no se puede inferir su alcance.

64. Por lo tanto, en el presente caso las menciones no satisfacen las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA por cuanto no mencionan el alcance de los servicios prestados.

2. Fecha de la prestación

65. Por otro lado, procede analizar si las menciones «servicios jurídicos prestados desde una determinada fecha hasta la presente» o únicamente «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» cumplen con el artículo 226, punto 7, de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual en las facturas se debe mencionar la fecha en que «se ha efectuado la prestación de servicios».

66. Las facturas controvertidas sólo contienen una indicación del período de tiempo o bien de la fecha de finalización de una pluralidad de servicios jurídicos, pero no las fechas concretas de cada servicio prestado. No obstante, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente no se desprende que el contenido del servicio fuera solamente estar a disposición durante un determinado período de tiempo para prestar un asesoramiento en general;[26] más bien se puede considerar que en las facturas se liquidaron determinados servicios concretos.

67. Aunque, con arreglo al artículo 223 de la Directiva sobre el IVA, es lícito expedir una sola factura que reúna diferentes servicios, esto no responde aún a la cuestión de si en esa factura recapitulativa se ha de indicar la fecha de cada servicio prestado o basta con mencionar el período dentro del cual se prestaron todos ellos.

26 — Sobre esta situación, véase la sentencia Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

68. Una vez más se ha de atender a la finalidad de la mención. Como hemos señalado, la factura sirve, entre otros fines, para el control del abono del correspondiente impuesto por el emisor de la factura.[27] Para ello es necesaria también la fecha de la prestación del servicio, pues es esa fecha, y no la de emisión de la factura, por ejemplo, la que en principio determina, con arreglo al artículo 63 de la Directiva del IVA, cuándo se ha producido el hecho imponible a efectos del artículo 62, apartado 1, de la misma Directiva, así como la legislación tributaria aplicable *ratione temporis* a esa operación.

69. No obstante, el artículo 64, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA establece un régimen especial para los servicios que «den lugar a cantidades exigibles sucesivas», que es lo que parece suceder en el presente caso. En tal situación, el momento de realización del hecho imponible no es la fecha de la prestación de cada servicio concreto, sino aquel en que concluye el período a que se refiere la liquidación. Por lo tanto, en esos casos, para el control del pago del correspondiente impuesto no son necesarias las fechas de todos los servicios prestados, sino sólo la mención del período.

70. En el presente caso, esto significa que la mención «servicios jurídicos prestados desde una determinada fecha hasta la presente» satisface las exigencias del artículo 226, punto 7, de la Directiva sobre el IVA, pero no así la mención «servicios jurídicos prestados hasta la fecha», que no indica ninguna fecha de inicio del período de liquidación.

3. Conclusión

71. En conclusión, las presentes facturas, en primer lugar, no satisfacen las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva sobre el IVA por lo que respecta a la mención del «alcance» de los servicios prestados; en segundo lugar, no satisfacen las exigencias de dicha disposición sobre la mención de la «naturaleza» de los servicios prestados en la medida en que la legislación portuguesa establezca un tipo reducido del impuesto sólo para determinados servicios jurídicos, y, en tercer lugar, no satisfacen las exigencias del artículo 226, punto 7, de la Directiva del IVA respecto de la mención de la «fecha» de la prestación en la medida en que las facturas no contienen mención alguna del comienzo del período de liquidación correspondiente.

B. *Sobre el derecho a deducción*

72. En segundo lugar, procede aclarar qué consecuencias tiene el hecho de que una factura no contenga todas las menciones exigidas por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva del IVA para el ejercicio del derecho a deducir por parte del destinatario de la factura.

73. En particular, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si para el ejercicio del derecho a deducir basta que el destinatario de la factura que reclama la deducción complete mediante otros documentos los datos que faltan en la factura, ya que la administración tributaria, con arreglo a la legislación portuguesa, tiene la posibilidad de recabar información adicional al sujeto pasivo que hace valer su derecho a deducir. En el presente caso, la demandante en el procedimiento principal efectivamente facilitó esa información adicional a la administración tributaria portuguesa.

74. Yo interpreto la exposición del litigio principal por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que en el presente caso se cumplen todos los requisitos materiales del derecho a deducir con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. Únicamente la factura no satisface las exigencias legales. Por lo tanto, procede examinar si el solo hecho de que una factura no contenga todas las menciones necesarias con arreglo al artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva del IVA impide ejercer el derecho a la deducción.

27 — Véanse los puntos 37 y 38 de las presentes conclusiones.

1. Requisitos del ejercicio del derecho a deducir

75. Para responder a esta cuestión es preciso interpretar el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, que regula el ejercicio del derecho a deducir. Con arreglo a dicha disposición, para poder ejercer el derecho a la deducción que contempla el artículo 168, letra a), el sujeto pasivo debe estar en posesión de una «factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 [...]».

76. Los términos de esta norma son inequívocos. Si el sujeto pasivo no dispone de una factura que satisfaga las exigencias del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, ciertamente puede asistirle el derecho a deducir con arreglo al artículo 168, letra a), pero es posible que, con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, no pueda *ejercer* ese derecho mientras no posea una factura que cumpla los requisitos del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.

77. Esta exigencia estricta de una factura debidamente emitida para poder ejercer el derecho a deducir queda corroborada, desde el punto de vista sistemático, por el artículo 181 de la Directiva sobre el IVA, que versa sobre el ejercicio del derecho a la deducción en el caso de una adquisición onerosa intracomunitaria de bienes con arreglo al artículo 168 letra c). Para ejercer el derecho a deducir en ese caso, con arreglo al artículo 178, letra c), el sujeto pasivo también debe poseer «una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236». De conformidad con el artículo 181 de la Directiva del IVA, no obstante, los Estados miembros pueden autorizar la deducción a los sujetos pasivos que no estén en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236. En cambio, no existe una disposición análoga para la deducción en caso de adquisición onerosa de servicios, como aquí sucede. *A sensu contrario* cabe deducir que a los Estados miembros, en el presente caso del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, el Derecho de la Unión no les permite conceder la deducción cuando el sujeto pasivo no esté en posesión de una factura debidamente emitida con arreglo al artículo 226.

78. También la jurisprudencia del Tribunal de Justicia confirma, en definitiva, este principio de necesidad de la factura debidamente emitida para poder ejercer el derecho a la deducción en caso de una prestación onerosa de servicios.

79. En primer lugar, procede diferenciar entre una factura incorrectamente expedida y el incumplimiento de otras obligaciones formales que, según la jurisprudencia, no afectan al derecho a deducir, como por ejemplo la no inscripción del prestador de servicios [28] o del destinatario de la prestación [29] en el registro sobre el IVA, o el incumplimiento de obligaciones contables. [30] En los casos de obligaciones formales no hay una disposición como la del artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA que exija la posesión de una factura debidamente emitida para poder ejercer el derecho a deducir.

80. Por lo tanto, las obligaciones formales relativas a las facturas se encuentran en una situación jurídica especial. Por este motivo, de acuerdo con una jurisprudencia asentada el Tribunal de Justicia también supedita el ejercicio del derecho a deducir a la condición de que la factura contenga todas las menciones prescritas por el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA. [31] Únicamente, los Estados miembros no pueden hacer depender ese ejercicio de *otros* requisitos relativos al contenido de la factura, aparte de los ya previstos en la Directiva sobre el IVA. [32]

28 — Sentencias Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), apartado 36, y PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 40.

29 — Sentencias Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartados 42 a 51, y Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 a 61.

30 — Sentencia Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartados 63 a 72.

31 — Véanse las sentencias Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), apartado 32; Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 47, y PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 40; sobre la anterior legislación, véase la sentencia Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartados 25 a 36.

32 — Sentencias Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 42, y Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 51.

81. Es cierto que el Tribunal de Justicia, en situaciones sujetas al régimen de autoliquidación, ha subrayado en diversas resoluciones que procede conceder la deducción cuando se cumplan los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, [33] y en algunas ocasiones incluso ha calificado las menciones de las facturas como meros requisitos formales dispensables. [34]

82. Sin embargo, esa jurisprudencia no se puede aplicar al presente asunto. Por un lado, el régimen de autoliquidación constituye un caso especial en que el destinatario de la prestación es al mismo tiempo el deudor del impuesto *y* puede ejercer el derecho a deducir. Pero cuando la deuda tributaria y la deducción coinciden en una misma persona, la factura no puede cumplir las mismas funciones que en un caso como el aquí descrito. [35] Y, por otro lado, en los casos resueltos por el Tribunal de Justicia, para el ejercicio del derecho a deducir el Derecho de la Unión sólo exigía que se cumplieran «las formalidades que establezca cada Estado miembro». [36] Por lo tanto, la legislación de la Unión en materia del IVA en esos casos de régimen de autoliquidación no establecía, precisamente, que la posesión de una factura debidamente emitida fuera requisito para el ejercicio del derecho a deducir.

83. Para el presente asunto carece de relevancia que el Tribunal de Justicia, en un caso concreto como la sentencia Polski Trawertyn, aplicase la mencionada jurisprudencia, que se refiere exclusivamente al caso especial del régimen de autoliquidación, al actual artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA. [37]

84. pues en dicha sentencia es evidente que el Tribunal de Justicia únicamente quiso aclarar que en un caso de sucesión la mención del causante en la factura no puede impedir al causahabiente ejercer el derecho a la deducción. [38] Por lo tanto, en ese asunto una mención si bien incluida en la factura, pero incorrecta, no podía obstar al ejercicio del derecho a la deducción con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA.

85. Pero en el presente caso no se trata sólo de una mención incorrecta, sino de la omisión total de menciones necesarias en una factura. Una cosa es que no se hagan en absoluto, o no en suficiente medida las menciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, y otra distinta que sí se hagan pero no sean correctas. [39] En el primero de los casos, ni siquiera se cumplen formalmente los requisitos del artículo 178, letra a), en relación con el artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.

86. Además, sólo una interpretación restrictiva de la sentencia Polski Trawertyn puede evitar una contradicción con la jurisprudencia antes referida del Tribunal de Justicia que exige, para poder ejercer el derecho a la deducción, estar en posesión de una factura que satisfaga las exigencias del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA. [40]

33 — Sentencias Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 63; Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 42; EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 71, y Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 35; véase también la sentencia Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 51.

34 — Véanse las sentencias Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartados 39 a 46, e Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartados 38 a 42.

35 — Véanse los puntos 32 a 57 de las presentes conclusiones.

36 — Con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva o al artículo 178, letra f), de la Directiva del IVA.

37 — Sentencia Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 43.

38 — Sentencia Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 46, en referencia a las conclusiones del abogado General Cruz Villalón presentadas en el mismo asunto (C-280/10, EU:C:2011:592), punto 72.

39 — Sobre la última de esas situaciones, véanse también la sentencia Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartados 31 y 32, por un lado, y el auto Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184), apartado 42, por otro.

40 — Véase el punto 80 de las presentes conclusiones.

87. Por lo tanto, el hecho de que en el presente caso las facturas no cumplan los requisitos del artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva del IVA, en principio impide, con arreglo al artículo 178, letra a), el ejercicio del derecho a deducir. Para poder ejercer ese derecho, en un caso así el sujeto pasivo debe requerir al emisor de la factura una factura corregida. [41]

2. Aportación de información complementaria

88. Al margen de lo dicho, se plantea la cuestión de si la presentación de información complementaria con motivo de una inspección en la empresa puede suplir la ausencia de menciones en la factura.

a) Factura compuesta por distintos documentos

89. A este respecto procede hacer referencia, en primer lugar, a la posibilidad de que los documentos complementarios presentados formen parte de la propia factura a efectos del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.

90. En efecto, de las disposiciones de la Directiva sobre el IVA no se deduce que una factura deba constar de un sólo documento. Con arreglo a la definición legal del artículo 218 de la Directiva sobre el IVA, por «factura» se entiende «cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica», siempre que cumpla las condiciones del capítulo 3 respecto a la «facturación». Por lo tanto, no se descarta que una factura pueda componerse de diversos documentos.

91. No obstante, en caso de que una factura se componga de varios documentos, en uno de ellos debe constar una referencia suficiente al contenido de los demás. Así se deduce de una aplicación analógica del artículo 219 de la Directiva sobre el IVA, conforme a la cual se asimila a la factura «cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial». Por lo tanto, si el contenido de una factura está dividido en varios documentos, al menos en uno de ellos debe haber una referencia suficiente al otro. De lo contrario, el contenido de la factura no se deduciría de ella misma, sino que se basaría únicamente en la declaración del sujeto pasivo que afirmase la relación entre dos documentos, y ello no permitiría cumplir con la ya expuesta función de control de la factura. [42]

92. Conforme a estos criterios, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar, en su caso, si los documentos presentados por la demandante con motivo de la inspección en su empresa, en caso de que también procedan del emisor de la factura, deben considerarse parte de la factura correspondiente.

b) Principio de proporcionalidad

93. Pero, si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que los documentos complementarios presentados no se pueden considerar parte de las facturas a efectos del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA, se plantea la cuestión de si, pese a todo, el contenido de las facturas incompletas objeto de discusión puede completarse con otra información a fin de poder ejercer el derecho a deducir.

41 — Véanse las sentencias Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartados 43 y 44, y Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartado 34.

42 — Véanse los puntos 32 a 57 de las presentes conclusiones.

94. Aunque ya se ha expuesto que el artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA en principio prohíbe la deducción si no se posee una factura debidamente emitida, de manera que el sujeto pasivo que quiera ejercer el derecho a deducir antes debe obtener del emisor una factura corregida, [43] en la interpretación de esta disposición también se debe observar el principio de proporcionalidad. [44] Con arreglo a dicho principio, con una normativa las instituciones de la Unión no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo. [45]

95. Si en un caso como el presente, merced a la información complementaria, no se cuestiona el cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a deducir con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA, entonces la exigencia adicional que impone el artículo 178, letra a), de poseer una factura que cumpla los requisitos del artículo 226 ha de perseguir otro objetivo diferente y, además, no debe resultar excesivamente gravosa para el sujeto pasivo.

96. En primer lugar procede señalar que, en una situación en que ya no se cuestiona el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción, la función de control de la factura resulta claramente obsoleta en la medida en que sirve para controlar la existencia del derecho a deducir. [46] A este respecto, por tanto, sería desproporcionado exigir a un sujeto pasivo que hace valer su derecho a la deducción que requiera al emisor de la factura un complemento de la misma.

97. No obstante, como ya hemos visto, la factura sirve también para controlar el pago del correspondiente impuesto por su emisor. [47] En el presente caso, en poder del sujeto pasivo sólo obra la copia de una factura que no cumple con las exigencias del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA. A este respecto, la factura y, en particular, su corrección siguen cumpliendo una función de control. En efecto, por una parte, la petición de rectificación de la factura por parte del destinatario, obliga al emisor a verificar él mismo si aplicó correctamente el impuesto por la prestación facturada. Por otra, gracias a la rectificación de la factura, las autoridades tributarias competentes para el emisor también obtienen una base más apropiada para comprobar si el emisor aplicó correctamente el impuesto a su prestación.

98. Por lo tanto, en relación con esta función de control de la factura con respecto a su emisor, en un caso como el presente en principio resulta también proporcionado que el sujeto pasivo requiera a su proveedor una rectificación de la factura para poder ejercer su derecho a deducir. Y esto es así incluso cuando la necesidad de tal rectificación no implica ningún cambio en el contenido del derecho a deducir. A este respecto, en determinadas circunstancias podría ser necesaria otra interpretación, si el Tribunal de Justicia, en un procedimiento que se sigue paralelo a éste, [48] llegase a la conclusión de que la rectificación de una factura —aparentemente en contra de lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva sobre el IVA— puede dar lugar también a una prescripción más tardía del derecho a deducir. [49]

43 — Véase el punto 87 de las presentes conclusiones.

44 — Sobre el principio de interpretación conforme con el Derecho primario, véanse, en particular, las sentencias Sturgeon y otros (C-402/07, EU:C:2009:716), apartado 48; Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534), apartado 43; Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832), apartado 32, y Comisión/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570), apartado 40.

45 — Véanse, en particular, las sentencias Omega Air y otros (C-27/00 y C-122/00, EU:C:2002:161), apartado 62; Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751), apartado 45, y Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661), apartado 29.

46 — Véanse los puntos 46 a 57 de las presentes conclusiones.

47 — Véanse los puntos 32 a 45 de las presentes conclusiones.

48 — Asunto Senatex (C-518/14; DO 2015, C 34, p. 12).

49 — Por ejemplo, en virtud de las facultades que los artículos 180 a 182 de la Directiva del IVA confieren a los Estados miembros.

99. Pero, al margen de todo ello, podría darse una excepción a la obligación de rectificar la factura para poder ejercer el derecho a deducir, en caso de que dicha corrección ya no pudiera cumplir la función de control respecto del emisor de la factura. Así se habría de considerar, por ejemplo, si la sociedad emisora ya hubiese sido liquidada por insolvencia. En tal caso no sería preciso el control del abono del correspondiente impuesto por el emisor de la factura, de modo que resultaría desproporcionado insistir en una rectificación carente de objeto. [50]

100. Si sucede lo mismo cuando el emisor de la factura rehúsa efectuar una rectificación es algo que no precisa ser resuelto en el presente asunto, pues, conforme a la exposición del órgano jurisdiccional remitente, no parece haber motivos para que se dé esa excepcional situación. Por lo tanto, en este caso no es desproporcionado exigirle a la demandante en el procedimiento principal que, para hacer valer el derecho a deducir, obtenga del emisor una rectificación de las facturas a fin de que cumplan las exigencias del artículo 226 de la Directiva sobre el IVA.

3. Conclusión

101. En consecuencia, procede declarar que, con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva sobre el IVA, para poder ejercer el derecho a la deducción en principio no basta con que el destinatario de la factura, que reclama la deducción, complete las menciones que faltan en la factura mediante otra información, si no se trata de documentos que forman parte de la propia factura. Situación distinta será cuando la rectificación de la factura ya no pueda cumplir con su función de control en relación con el emisor de la factura.

VI. Conclusión

102. En consideración de todo lo expuesto, se ha de responder a las cuestiones prejudiciales del Tribunal Arbitral Tributário de la forma siguiente:

«1) Una factura que, como mención de la naturaleza de los servicios prestados, únicamente contiene la designación «servicios jurídicos prestados» satisface las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 226/112/CE, a no ser que la legislación nacional disponga, de manera conforme con el Derecho de la Unión, un trato diferente a efectos del IVA para determinados servicios jurídicos.

2) Una factura que, como mención del alcance de los servicios prestados, únicamente contiene la designación «servicios jurídicos prestados desde una determinada fecha hasta la presente» o «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no satisface las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112/CE.

3) Una factura que, como mención de la fecha de la prestación, únicamente contiene la designación «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no satisface las exigencias del artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112/CE.

4) Con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, para el ejercicio del derecho a deducir en principio no basta con que el destinatario de la factura, que reclama la deducción, complete las menciones que, en contra del artículo 226, puntos 6 y 7, faltan en la factura mediante otra información, si dicha información no constituye documentos que se consideren parte de la propia factura. Sin una rectificación de la factura, en ese caso es posible ejercer el derecho a deducir si la rectificación, pese a todo, ya no puede cumplir con su función de control respecto del emisor de la factura.»

50 — No obsta a este argumento lo declarado en la sentencia Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), pues allí sólo aparentemente se trataba de los efectos de unas facturas incorrectas, pero en realidad se discutían los requisitos materiales de la deducción.