Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de marzo de 2012*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9, 168, 169 y 178 — Deducción del impuesto soportado por operaciones efectuadas con vistas a la realización de un proyecto de actividad económica — Compra de un terreno por los socios de una sociedad — Facturas emitidas antes del registro de la sociedad que solicita la deducción»

En el asunto C-280/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 31 de marzo de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de junio de 2010, en el procedimiento entre

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešič y J.-J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de junio de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, por el Sr. M. Pawlik, asesor fiscal;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Szpunar y las Sras. K. Rokicka, A. Gawłowska y A. Kramarczyk, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C. Blaschke, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: polaco.

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou y M. Michelogiannaki, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. J.-S. Pilczer, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (en lo sucesivo, «Polski Trawertyn»), sociedad colectiva, y sus socios, los Sres. Granatowicz y Wąsiewicz (en lo sucesivo, «socios»), y el Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (presidente de la Sala de lo económico-administrativo de Poznań; relativo a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por varias operaciones realizadas antes de la inscripción de la sociedad en el Registro mercantil.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 El artículo 168 de la Directiva 2006/112 establece, en particular:

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

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

[…]».

5 Con arreglo al artículo 169 de la Directiva 2006/112:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

b) sus operaciones exentas conformes a los artículos 138, 142 y 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 y 156, la letra b) del apartado 1 del artículo 157, los artículos 158 a 161 y el artículo 164;

c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

6 El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 dispone:

«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».

7 A tenor del artículo 213, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.»

8 El artículo 220 de la Directiva 2006/112 establece:

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

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

2) para las entregas de bienes a que hace referencia el artículo 33;

3) para las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 138;

4) para los pagos anticipados efectuados antes de la realización de una de las entregas de bienes a que se refieren los puntos 1), 2) y 3);

5) para los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la conclusión de las prestaciones de servicios.»

9 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 dispone, en particular:

«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:

1) la fecha de expedición de la factura;

[…]

4) el número de identificación del adquiriente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;

5) nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario;

[…]».

10 A tenor del artículo 273 de la Directiva 2006/112:

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

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

Normativa nacional

11 El artículo 15, apartados 1 y 2, de la Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004 del impuesto sobre el valor añadido) (Dz. U. nº 54, posición 535), en su versión aplicable en el momento de los hechos que dieron lugar al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1) Están sujetos al impuesto las personas jurídicas, las unidades organizativas sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica recogida en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2) Serán consideradas actividades económicas todas las actividades propias del fabricante, del comerciante y del prestador de servicios, incluidas las personas que explotan recursos naturales, los agricultores, y los profesionales liberales, aun cuando la actividad se efectúe en una sola ocasión bajo circunstancias que manifiesten la intención de efectuar la operaciones de forma repetida. También serán consideradas actividades económica las operaciones consistentes en la explotación continuada en el tiempo de bienes o de objetos incorporales con ánimo de lucro.»

12 Con arreglo al artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para realizar las actividad sometidas al impuesto, los sujetos pasivos enunciados en el artículo 15, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y 124, tendrán derecho a deducir del importe de la deuda tributaria el importe del impuesto soportado.»

13 El artículo 86, apartado 2, de la Ley del IVA dispone:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 a 7, el importe del impuesto soportado equivaldrá a:

1) la suma de los importes del IVA indicados en las facturas recibidas por el sujeto pasivo

   a) por la adquisición de bienes y de servicios,

   b) que constaten pagos anticipados (pagos a cuenta, depósitos, pagos aplazados), siempre que éstos se refieran a un hecho imponible,

   c) del comitente por la entrega de bienes que sean objeto de un contrato de comisión,

[…]».

14 Con arreglo al artículo 86, apartado 10, número 1, de la Ley del IVA, el derecho a deducir se aplica al cálculo realizado para el período durante el cual el sujeto pasivo recibió la factura o el documento aduanero.

15 El artículo 106, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«Los sujetos pasivos a que se hace referencia en el artículo 15 están obligados, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 4 y 5 y en los artículos 119, apartado 10, y 120, apartado 16, a expedir facturas en las que se indique en particular la venta, la fecha de venta, el precio por unidad sin impuesto, la base imponible, el tipo y la cuantía del impuesto, el precio que ha de pagarse y los datos del sujeto pasivo y del adquirente.»

16 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, números 1 y 2, del Reglamento del Ministro de Hacienda, de 25 de mayo de 2005, sobre devoluciones tributarias a determinados sujetos pasivos, devoluciones anticipadas del impuesto, expedición y conservación de facturas y que contiene una relación de bienes y servicios no exentos del IVA (Dz. U. nº 95, posición 798), aplicable hasta el 1 de diciembre de 2008, la factura que acredite una venta deberá contener, al menos, indicaciones relativas al nombre y el apellido o la denominación, eventualmente abreviados, del vendedor y del adquirente, así como su dirección y el número de identificación a efectos del IVA del vendedor y del adquirente.

17 En Derecho polaco, las aportaciones en especie a sociedades civiles y mercantiles están exentas del IVA. Además, las sociedades colectivas sólo existen a partir de su inscripción en el Registro mercantil.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 El 22 de diciembre de 2006, un agente judicial emitió una factura a nombre de los socios por la adquisición de un bien inmueble que comprendía yacimientos de piedra a cielo abierto.

19 El 26 de abril de 2007, los socios fundaron Polski Trawertyn. Ese mismo día un notario expidió una factura a nombre de dicha sociedad por el otorgamiento de la escritura pública relativa a la constitución de ésta y las copias correspondientes.

20 Las inspecciones realizadas por las autoridades competentes respecto de Polski Trawertyn por el período comprendido entre el mes de junio y el mes de septiembre de 2007 llevaron a dichas autoridades a apreciar irregularidades en lo que atañe al importe del IVA soportado declarado. En efecto, se constató que durante el mes de junio del año 2007, la referida sociedad declaró un importe del IVA soportado demasiado elevado debido a la anotación en su contabilidad del IVA de las dos facturas mencionadas anteriormente.

21 En lo que respecta a la primera factura, las autoridades declararon que Polski Trawertyn no estaba autorizada a deducir el IVA soportado porque el adquirente del bien inmueble no era la propia sociedad sino las personas físicas que, tras la constitución de dicha sociedad el 26 de abril de 2007, aportaron a ésta ese bien en concepto de aportación en especie. En cuanto a la segunda factura, las referidas autoridades tributarias consideraron que ésta tampoco daba derecho a deducción, puesto que había sido expedida antes de la inscripción de Polski Trawertyn en el Registro mercantil. Según ellas, la factura se expidió a nombre de una sociedad que todavía no existía, puesto que dicha inscripción se realizó el 5 de junio de 2007.

22 Puesto que a raíz de una reclamación presentada por Polski Trawertyn el Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu confirmó la postura de la Administración tributaria, ésta sociedad sometió el asunto al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (tribunal de lo contencioso administrativo de voïvodie de Poznań). Dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso, por lo que la referida sociedad interpuso un recurso en casación.

23 En apoyo de su recurso en casación, alegó, en particular, que, dado que algunos bienes patrimoniales —en el asunto principal, más concretamente, un yacimiento de piedra a cielo abierto— habían sido adquiridos para afectarlos a una actividad económica, intención que, a su juicio, quedó confirmada posteriormente por hechos objetivos, a saber, la creación de una empresa y el registro de ésta como sujeto pasivo, puede razonablemente concluirse que los socios actuaron en tanto sujetos pasivos en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Pues bien, en virtud de los artículos 168 y 169 de dicha Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por los gastos de inversión realizados para las actividades que pretende ejercer.

24 El Naczelny Sąd Administracyjny estima que la solución al litigio de que conoce depende de si, a la luz de los artículos 9, 168, 169, 178, letra a), y 226 de la Directiva 2006/112 y habida cuenta de los elementos fácticos que caracterizan el asunto principal, Polski Trawertyn tiene derecho a deducir el IVA pagado por las adquisiciones realizadas por sus socios antes de que dicha sociedad existiese como persona jurídica.

25 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Tiene derecho la unión de personas formada por los futuros socios que efectúa gastos de inversión antes de la inscripción formal de una sociedad como sociedad mercantil y el registro fiscal a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, una vez inscrita y registrada fiscalmente la sociedad, con arreglo al artículo 9 y a los artículos 168 y 169 de la Directiva 2006/112 […], a deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados y destinados a una actividad de la sociedad sometida al impuesto?

2) ¿Impide una factura que acredita los gastos de inversión, expedida a nombre de los socios y no de la sociedad, deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados en el sentido de la primera cuestión?»

Sobre las cuestionses prejudiciales

Sobre la primera cuestión

26 Con carácter preliminar, procede señalar que, según resultó de los debates que tuvieron lugar ante el Tribunal de Justicia con ocasión de los informes orales de la vista, consta que, en virtud de la normativa nacional aplicable en el asunto principal, los socios no pueden invocar un derecho a la deducción del IVA pagado por los gastos de inversión que realizaron para las necesidades y con vistas

a la realización de la actividad económica de Polski Trawertyn antes de su registro e identificación a los efectos del IVA, debido a que la aportación del bien de inversión de que se trata es una operación exenta. Por tanto, hay que señalar que, en una situación como la del asunto principal, dicha normativa nacional no sólo no permite a esta sociedad ejercer el derecho a la deducción del IVA pagado por el bien de inversión de que trata, sino que además, impide a los socios que efectuaron los gastos de inversión ejercer dicho derecho.

27 En estas circunstancias, debe entenderse que la primera cuestión tiene por objeto, en esencia, dilucidar si los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes del registro y la identificación de ésta.

28 Para responder a esta cuestión, procede, en primer lugar, recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las actividades económicas contempladas en artículo 4, apartado 1, de 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que es en esencia idéntico al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, pueden consistir en varios actos consecutivos y que las actividades preparatorias, como la adquisición de los medios de producción y, por lo tanto, la compra de un bien inmueble, ya deben ser imputadas a las actividades económicas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 22, y de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 15).

29 El Tribunal de Justicia también ha declarado que el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas y sería contrario a dicho principio el hecho de que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente un bien inmueble, es decir, cuando se produce el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes y durante la explotación efectiva de un bien inmueble (véanse, en particular, las sentencias citadas anteriormente Rompelman, apartado 23, e INZO, apartado 16).

30 El Tribunal de Justicia dedujo de lo anterior que quien lleve a cabo tales actos de inversión estrechamente relacionados con la explotación futura de un bien inmueble y necesarios para ella debe considerarse sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva (véase la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 23).

31 De ellos se desprende que, en un situación como la controvertida en el asunto principal, que se caracteriza por el hecho de que los socios de una sociedad realizaron las inversiones necesarias para la futura explotación del bien inmueble por su sociedad antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del IVA, dichos socios pueden considerarse sujetos pasivos a efectos del IVA y, en consecuencia, pueden invocar en principio un derecho a la deducción del IVA soportado.

32 Por consiguiente, la circunstancia de que la aportación de un bien inmueble a una sociedad por sus socios sea una operación exenta de IVA y el hecho de que tales socios no perciban el IVA por dicha operación, no pueden tener como consecuencia gravar a éstos con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darles la posibilidad de deducirla o de obtener su devolución (véase, en este sentido, la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 23).

33 En segundo lugar, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que, con arreglo al principio de neutralidad del IVA, un sujeto pasivo cuyo único objeto social es preparar la actividad económica de otro sujeto pasivo y que no haya efectuado ninguna operación gravable, puede invocar el derecho a deducción en relación con las operaciones gravables realizadas por el segundo sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartados 41 y 42). Esta interpretación de la Sexta Directiva se refería a un supuesto en el que el IVA que el primer sujeto pasivo deseaba deducir recaía sobre las prestaciones adquiridas por éste para la realización de operaciones imponibles previstas por el segundo sujeto pasivo.

34 Ciertamente, como el Abogado General puso de manifiesto en los puntos 46 a 49 de sus conclusiones, el marco fáctico y normativo del litigio que originó la remisión prejudicial que dio lugar a la sentencia Faxworld, antes citada, era distinto del que sirve de base a la presente remisión prejudicial. Sin embargo, los motivos en los que se basa la interpretación del Tribunal de Justicia en dicha sentencia siguen siendo válidos en circunstancias como las que caracterizan el litigio principal.

35 En consecuencia, procede concluir que, en la medida en que, con arreglo a la normativa nacional, los socios, a pesar de que pueden considerarse sujetos pasivos a efectos del IVA, no pueden hacer valer las operaciones imponibles realizadas por Polski Trawertyn para liberarse del coste del IVA resultante de las operaciones de inversión llevadas a cabo para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad de dicha sociedad, ésta última ha de poder tomar en consideración dichas operaciones de inversión al deducir el IVA para poder garantizar la neutralidad de la carga fiscal (véase, en este sentido, la sentencia Faxworld, antes citada, apartado 42).

36 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación de que, en una situación como la controvertida en el asunto principal, el hecho de permitir a los socios recuperar el IVA soportado o autorizar a Polski Trawertyn a deducir ese IVA podría aumentar el riesgo de fraudes o de abusos del IVA.

37 En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere y el derecho a deducción puede ejercitarse, si aquel que solicita la deducción del IVA demuestra que concurren los requisitos para beneficiarse de ella y que su intención de dar comienzo a las actividades económicas que dan lugar a operaciones imponibles se confirma mediante elementos objetivos. Si la administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejercitó de forma fraudulenta o abusiva podría solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 24; INZO, antes citada, apartado 24, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 33).

38 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de ésta.

Sobre la segunda cuestión

39 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 168 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en circunstancias como las controvertidas en el asunto principal, una sociedad no puede deducir el IVA soportado debido a que la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del IVA, fue expedida a nombre de los futuros socios de dicha sociedad.

40 A este respecto, procede recordar que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rec. p. I-7467, apartado 37 y jurisprudencia citada).

41 En lo que respecta a los requisitos formales de dicho derecho, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que el ejercicio del mismo está supeditado a la posesión de una factura. El artículo 226 de la Directiva 2006/112 precisa que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, solamente serán obligatorias a efectos del IVA las menciones citadas en dicho artículo en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de dicha Directiva. Así, con arreglo al artículo 226, apartados 1 y 5, de la misma Directiva deben figurar en la factura la fecha de expedición de la factura y el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario.

42 De estas disposiciones se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112. Según se desprende del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero no podrán utilizar tal facultad para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas por dicha Directiva (véase la sentencia Pannon Gép Centrum, antes citada, apartado 40).

43 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la transacción de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, en lo que respecta al régimen de autoliquidación, la sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. II-10385, apartado 42).

44 En lo que respecta al asunto principal, procede señalar que, según se desprende de la motivación relativa a la primera cuestión prejudicial, concurren los requisitos materiales establecidos en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 para que, en particular, Polski Trawertyn pueda beneficiarse del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la adquisición del bien inmueble, puesto que dicha operación se realizó efectivamente para las necesidades de las operaciones gravadas efectuadas por dicha sociedad.

45 Dado que la imposibilidad de que Polski Trawertyn ejercite su derecho a la deducción del IVA soportado se debe a la circunstancia de que, en la fecha en que se emitió la factura relativa a dicha adquisición, esta sociedad todavía no había sido registrada ni identificada a los efectos del IVA y, en consecuencia, la factura se expidió a nombre de los socios, siendo así que, tal como ha declarado el órgano jurisdiccional remitente, son las mismas personas quienes abonaron el IVA soportado y las que forman Polski Trawertyn, ha de considerarse que dicha imposibilidad resulta de una obligación puramente formal.

46 Tal como precisó el Abogado General en el punto 72 de sus conclusiones, no puede exigirse el respeto de tal obligación porque en una situación como la del litigio principal, esta exigencia tendría como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducción, y, por ende, cuestionaría la neutralidad del IVA.

47 En efecto, según la jurisprudencia, por un lado, si bien es cierto que, en virtud del artículo 213 de la Directiva 2006/122, los sujetos pasivos están obligados a declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, no se autoriza en modo alguno a los Estados miembros, en caso de que no se presente una declaración, a impedir al sujeto pasivo el ejercicio de este derecho (véase la sentencia Nidera Handelscompagnie, antes citada, apartado 48).

48 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que si bien una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables, existen circunstancias en las que los datos se pueden comprobar válidamente por medios distintos de una factura y en las que la exigencia de disponer de una factura totalmente conforme a las disposiciones de la Directiva 2006/112 podría poner en entredicho el derecho a deducción de un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec. p. I-3303, apartados 51 y 52).

49 Pues bien, es preciso señalar que según se desprende de la resolución de remisión, en una situación como la controvertida en el asunto principal, los datos necesarios para garantizar la percepción fiable y eficaz del IVA han sido corroborados.

50 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 168 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en circunstancias como las controvertidas en el asunto principal, una sociedad no puede deducir el IVA soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del IVA, fue expedida a nombre de sus socios.

Costas

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

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

1) **Los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de ésta.**

2) **Los artículos 168 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en circunstancias como las controvertidas en el asunto principal, una sociedad no puede deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, fue expedida a nombre de sus socios.**

Firmas