Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 21 de noviembre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del IVA — Principio de neutralidad del IVA — Presentación fuera de plazo de una solicitud de registro — Emisión y contenido de las facturas — Factura que no menciona el IVA soportado — Impuesto calculado sobre la base de un acta — Falta de factura rectificativa — Derecho a deducción — Exclusión»

En el asunto C-624/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria), mediante resolución de 27 de septiembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de octubre de 2023, en el procedimiento entre

SEM Remont EOOD

y

Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Séptima, la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente), Presidenta de la Sala Quinta, y el Sr. J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SEM Remont EOOD, por el Sr. A. Bochu, la Sra. M. Gouraud y el Sr. B. Le Bret, avocats;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

– en nombre del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. D. Zhelyazkov;

– en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. T. Mitova y T. Tsingileva, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Drambozova y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SEM Remont EOOD y el Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia Tributaria y de Seguridad Social de Varna en la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) en relación con la denegación a dicha sociedad del derecho a deducir el IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 63 de la Directiva del IVA establece:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4 El artículo 167 de dicha Directiva establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5 El artículo 168 de la Directiva citada está redactado en los siguientes términos:

«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 El artículo 176 de la referida Directiva establece:

«El Consejo [de la Unión Europea], a propuesta de la Comisión [Europea] y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deductible. […]

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad [Europea] después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

7 El artículo 178 de la Directiva del IVA establece:

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

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[…]».

8 El artículo 179 de dicha Directiva establece:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

9 El artículo 203 de la referida Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

10 De conformidad con el artículo 218 de la misma Directiva:

«A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.»

11 El artículo 219 de la Directiva del IVA establece:

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

12 El artículo 226 de esta Directiva, que figura en la sección 4 del capítulo 3 de su título XI, dispone:

«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:

[…]

3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;

[…]

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) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[…]».

Derecho búlgaro

13 El artículo 25 de la zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS») establece:

«1. Constituyen un hecho imponible a efectos de esta Ley las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las personas que tengan la condición de sujetos pasivos con arreglo a esta Ley, así como las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes a que se refiere el artículo 16.

2. […] El hecho imponible del impuesto se producirá en la fecha de transmisión de la propiedad del bien o de cualquier otro derecho real, así como de cualquier otro derecho a disponer del bien como propietario, o en la fecha de ejecución de la prestación del servicio.»

14 El artículo 71 de la ZDDS establece:

«El sujeto pasivo ejercerá el derecho a deducción si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

1. estar en posesión de un documento fiscal, expedido conforme a los requisitos establecidos en los artículos 114 y 115, en el que se indique por separado el IVA para los bienes que le hayan sido entregados o los servicios que le hayan sido prestados;

[…]».

15 A tenor del artículo 96, apartado 1, de la ZDDS:

«Todo sujeto pasivo establecido en territorio búlgaro que haya realizado un volumen de negocios imponible igual o superior a 50 000 [levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 25 600 euros)] en un período que no exceda de los 12 meses consecutivos anteriores al mes en curso estará obligado a presentar una declaración de registro con arreglo a la presente Ley en un plazo de 7 días desde el fin del período impositivo en el que haya alcanzado dicho volumen de negocios. Cuando el volumen de negocios se alcance durante un período no superior a dos meses consecutivos, incluido el mes en curso, la persona deberá presentar la declaración en el plazo de 7 días a partir de la fecha en que se haya alcanzado el volumen de negocios.»

16 El artículo 102 de la ZDDS dispone:

«1. Si el servicio de recaudación comprueba que una persona no ha cumplido su obligación de presentar una solicitud de registro dentro del plazo señalado, procederá a registrarla mediante una decisión de registro, siempre que se cumplan los requisitos para ello.

2. La decisión a que se refiere el apartado 1 indicará la base y la fecha en que nació la obligación de registro.

3. […] A efectos de la determinación de las deudas tributarias de la persona que no haya presentado una declaración de registro dentro del plazo previsto, estando obligada a ello, se considerará que esta es deudora del impuesto sobre las entregas gravadas y las adquisiciones

intracomunitarias que haya efectuado, así como sobre las prestaciones de servicios gravadas de las que se haya beneficiado, respecto de las cuales el impuesto deba ser abonado por el destinatario:

1) […] por el período a partir del término del plazo en el que debería haberse adoptado la decisión de registro, si la persona hubiera presentado una declaración de registro dentro de plazo, hasta la fecha en que haya sido inscrita en el registro por el servicio de recaudación;

2) […] por el período a partir del término del plazo en el que debería haberse adoptado la decisión de registro, si la persona hubiera presentado la declaración de registro dentro de plazo, hasta la fecha en la que ya no existan motivos para la inscripción en el registro.

4. […] En los supuestos a que se refiere el artículo 96, apartado 1, segunda frase, a efectos de la determinación de las deudas tributarias de la persona que no haya presentado la declaración de registro dentro del plazo previsto, estando obligada a ello, se considerará que esta es deudora del impuesto respecto de las entregas gravadas con las que se haya superado el volumen de operaciones imponible de 50 000 BGN [aproximadamente 25 600 euros] desde la fecha en que se haya superado el volumen de operaciones hasta la fecha en que sea inscrita en el registro por el servicio de recaudación o hasta la fecha en que ya no existan motivos de registro. Se devengará el impuesto por la entrega sujeta con la que se haya superado el volumen de operaciones. La persona deberá abonar asimismo un impuesto sobre las prestaciones de servicios sujetas de las que se haya beneficiado respecto de las cuales el impuesto deba ser abonado por el destinatario y sobre las adquisiciones intracomunitarias sujetas efectuadas durante ese período.

[…]»

17 El artículo 114, apartado 1, de la ZDDS tiene el siguiente tenor:

«Toda factura deberá contener los siguientes datos:

[…]

11) el precio unitario sin impuesto y la base imponible de la entrega, así como los descuentos y rebajas comerciales concedidos, si no están incluidos en el precio unitario;

12) el tipo impositivo y, cuando el tipo impositivo sea cero, los motivos de su aplicación y los motivos para no liquidar el impuesto;

13) el importe del impuesto;

14) el importe a pagar, si difiere del importe de la base imponible y del impuesto;

[…]».

18 El artículo 116 de la ZDDS dispone:

«1. No se permitirá introducir rectificaciones ni añadidos en las facturas ni en los correspondientes resguardos. Los documentos expedidos de forma incorrecta o corregida deberán ser anulados y deberán emitirse nuevos documentos.

2. También tendrán la consideración de documentos expedidos erróneamente las facturas y los correspondientes resguardos que no mencionen el IVA cuando deberían mencionarlo.

[…]

4. Cuando en la contabilidad del proveedor del bien o prestador del servicio o del adquirente o destinatario se recojan documentos expedidos erróneamente o corregidos, deberá dejarse constancia escrita, para cada una de las partes, en un acta que contendrá los siguientes extremos:

1) el motivo de la anulación;

2) el número y la fecha del documento anulado;

3) el número y la fecha de emisión del nuevo documento;

4) la firma de las personas que hayan elaborado el acta por cada una de las partes.

5. El emisor conservará todos los ejemplares de los documentos anulados, que se registrarán en la contabilidad del proveedor y del destinatario de conformidad con el Reglamento de Desarrollo de la Ley.

[…]

7. […] La rectificación de facturas y resguardos en caso de acto definitivo emitido por la Administración tributaria se efectuará de conformidad con los apartados 1 a 6 cuando la obligación constatada en dicho acto haya sido abonada al Tesoro Público en una cuenta de la dirección territorial competente de la Natsionalna agentsia za prihodite [(Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria)] o compensada por la Administración tributaria.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 SEM Remont es una sociedad búlgara que desarrolla una actividad de construcción de vías férreas subterráneas y aéreas. Es sujeto pasivo del IVA.

20 El 4 de agosto de 2020, esta sociedad celebró con Gidrostroy — Russia OOD, sociedad rusa especializada en la puesta a disposición de buques para la realización de trabajos de dragado, un contrato para que esta realizase trabajos de dragado en la zona acuática del puerto de Varna (Bulgaria). En virtud de ese contrato, Gidrostroy — Russia era el proveedor y SEM Remont el destinatario.

21 Los días 31 de octubre y 15 de noviembre de 2020, Gidrostroy — Russia emitió dos facturas a la atención de SEM Remont relativas a los trabajos realizados en ejecución de dicho contrato, por importes de 1 320 542,97 BGN (aproximadamente 675 200 euros) y de 2 440 972,26 BGN (aproximadamente 1 248 100 euros), respectivamente. En las fechas de emisión de esas facturas, Gidrostroy — Russia no estaba registrada a efectos del IVA en Bulgaria, en virtud de la ZDDS, por lo que no mencionó el IVA en dichas facturas. Los trabajos en cuestión se llevaron a cabo posteriormente y su destinatario era ES BILD, una sociedad constituida entre SEM Remont y EIS — Stroitelna kompania AD, representante de Gidrostroy — Russia en Bulgaria.

22 Gidrostroy — Russia presentó su declaración de registro a efectos del IVA el 26 de noviembre de 2020. El 10 de diciembre de 2020 se le expidió una decisión de registro, que le fue notificada el 11 de diciembre de 2020.

23 Gidrostroy — Russia fue objeto de una inspección tributaria que permitió acreditar que dicha sociedad había superado, desde el 9 de diciembre de 2019, el umbral de volumen de operaciones imponible previsto en el artículo 96, apartado 1, de la ZDDS, lo que justificaba su registro a efectos del IVA, y que, por lo tanto, debería haber presentado, con arreglo a dicha disposición, una declaración de registro en virtud de dicha Ley a más tardar el 16 de diciembre de 2019. Por lo tanto, al no haber cumplido esta obligación, se consideraba a dicha sociedad deudora del IVA por las entregas que implicaban la superación de dicho umbral durante el período comprendido entre el 9 de diciembre de 2019 y la fecha de su registro efectivo con arreglo al artículo 96, apartado 1, de la ZDDS, a saber, el 11 de diciembre de 2020.

24 El 11 de diciembre de 2020, la Autoridad tributaria instó a Gidrostroy — Russia a liquidar el IVA correspondiente a las operaciones imponibles correspondientes a ese período y a levantar acta, con arreglo al artículo 117, apartado 1, punto 1, de la ZDDS. Mediante escrito de 12 de julio de 2021, dicha sociedad le notificó el acta, formalizada con fecha de 29 de junio de 2021, mediante la que liquidaba el IVA, en la que aparecía como proveedora y beneficiaria de dichas operaciones. Dicha acta mencionaba, en particular, las dos facturas de 31 de octubre y 15 de noviembre de 2020, por un importe total de IVA de 752 303,05 BGN (aproximadamente 384 650 euros).

25 EIS — Stroitelna kompania, representante de Gidrostroy — Russia en Bulgaria, cuya cuenta bancaria se utilizaba para el pago de las obligaciones tributarias de dicha sociedad en ese Estado miembro, celebró con SEM Remont, el 13 de julio de 2021, un contrato mediante el cual esta última sociedad le concedió un préstamo por importe de 752 303,05 BGN, idéntico al importe de IVA mencionado en el acta por esas dos facturas. El importe de ese préstamo fue efectivamente utilizado por EIS — Stroitelna kompania para abonar dicho IVA a la Hacienda Pública búlgara.

26 SEM Remont inscribió en su registro de adquisiciones y en la declaración de IVA correspondiente al período fiscal del mes de diciembre de 2021 un derecho a deducir el IVA por importe de 753 390,12 BGN (aproximadamente 385 200 euros), sobre la base del acta.

27 No obstante, la Autoridad tributaria constató que, en la fecha de emisión del acta, no se había producido el hecho imponible de la obligación tributaria y que, por consiguiente, el IVA no era exigible. En esas circunstancias, la mencionada Autoridad concluyó que SEM Remont no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 71 de la ZDDS para deducir el IVA, al no estar en posesión de facturas que mencionaran el IVA. A este respecto, consideró que dicha acta no era un documento válido que acreditara la existencia de un derecho a deducción.

28 Por lo tanto, con arreglo al artículo 25, apartados 1 y 4, de la ZDDS, en relación con el artículo 71, apartado 1, de dicha Ley, la Autoridad tributaria denegó a SEM Remont el derecho a deducir el IVA en cuestión.

29 Esta denegación de la Autoridad tributaria estaba motivada, además, por el hecho de que el IVA correspondiente a las entregas recibidas de Gidrostroy — Russia había sido liquidado a raíz del procedimiento de inspección seguido frente a dicha sociedad, con arreglo al artículo 102, apartado 4, de la ZDDS. A este respecto, dicha Autoridad adoptó la interpretación de la referida disposición realizada por el Konstitutsionen sad (Tribunal Constitucional, Bulgaria), según la cual el proveedor de una operación sujeta al impuesto que no haya presentado una declaración

de registro en el plazo establecido está obligado a pagar el IVA por dicha operación, pero no tiene derecho a rectificar las facturas emitidas durante el período comprendido entre la fecha en la que alcanzó el umbral de volumen de operaciones imponible a partir del cual es obligatorio el registro a efectos del IVA y la fecha en la que se registró efectivamente a efectos del IVA.

30 SEM Remont interpuso un recurso contra la resolución de la Autoridad tributaria por la que se le denegaba el derecho a deducir el IVA ante el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente. Este órgano jurisdiccional se pregunta sobre la compatibilidad con la Directiva del IVA y con el principio de neutralidad del IVA de las disposiciones del Derecho nacional y de la práctica de la Administración nacional en virtud de las cuales, en una situación como la del litigio principal, se deniega al destinatario de una entrega el derecho a deducir el IVA cuando el proveedor, que no estaba registrado a efectos del IVA, emitió una factura sin mención del IVA, pero fue registrado a efectos del IVA a petición de la Autoridad tributaria una vez efectuada la entrega y emitió, a raíz de una inspección, no una factura rectificativa, sino un acta, en la que figura como proveedor y destinatario de dicha operación, en la que se menciona la factura de que se trata, la base imponible y el IVA que se le aplica.

31 En esas circunstancias, el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es admisible, con arreglo a los artículos 63, 167, 168, letra a), 178, letra a), 218, 219, 220, 226 y 228 de la Directiva [del IVA], una práctica observada por el organismo competente en materia de recaudación en cuanto a la aplicación de disposiciones nacionales, en particular el artículo 71, apartado 1, de la [ZDDS], en relación con el artículo 25, apartado 1, de [la ZDDS], en relación con los artículos 102, apartado 4, 114, 116 y 117 de esta, y en relación con los artículos 125 y 126 de la misma Ley, con arreglo a la cual se deniega al destinatario de una prestación de servicios sujeta al IVA el derecho a deducción tanto respecto del período en que se produjo la prestación del servicio como respecto del período en que la incluyó en su declaración del impuesto, debido a que la factura expedida a su favor por el prestador del servicio no contenía la mención del IVA y en un momento posterior (con motivo de la inspección fiscal efectuada sobre el prestador del servicio) se redactó un documento que no cumplía los requisitos de contenido de una factura (se levantó un acta en la que su autor era designado tanto prestador del servicio como destinatario de este conforme al acta) y en el que se indicaba la factura expedida al destinatario del servicio y se calculaba el importe del IVA a partir de la base imponible que allí constaba, IVA que fue satisfecho, y que el destinatario del servicio solo posteriormente declaró el derecho a deducción (“derecho a reclamar un crédito fiscal”, con arreglo a la [ZDDS]) sobre la base de dicha acta, y hace esta manera de proceder imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte del sujeto pasivo?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿en qué momento ha de ejercerse el derecho a deducción: en el de expedición de la factura sin mención del IVA o en el de levantamiento del acta por el prestador del servicio?

3) ¿Son admisibles, con arreglo al artículo 203 en relación con los artículos 178, letra a), y 176 de la Directiva del IVA y con arreglo al principio de neutralidad fiscal, una disposición como el artículo 102, apartado 4, de la [ZDDS] y una práctica de la Administración tributaria nacional según las cuales el prestador de un servicio sujeto al IVA que no haya presentado

una solicitud de registro con arreglo a la [ZDDS] dentro del plazo legalmente establecido a partir de la fecha en que quedó obligado a registrarse en virtud de dicha Ley únicamente está obligado a satisfacer el IVA correspondiente a las prestaciones de servicios que haya realizado durante el período comprendido entre el momento en que quedó obligado a registrarse y la fecha en que se registró ante el organismo competente en materia de recaudación, sin que se prevea ninguna posibilidad de que el prestador del servicio para el cual se haya apreciado una deuda del IVA en virtud del artículo 102, apartado 4, de la [ZDDS] expida facturas rectificativas (u otros documentos) al destinatario del servicio, para que este pueda ejercer su derecho a deducción?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

32 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual el destinatario de una entrega sujeta al IVA se ve privado del derecho a deducir ese impuesto, previsto en la referida Directiva, en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida por la normativa nacional, de presentar una declaración de registro a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA y de que, por otra parte, haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

33 Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 21 y jurisprudencia citada).

34 No obstante, este derecho a la deducción está supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, en particular del establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, según el cual el IVA cuya deducción se solicita debe haber sido devengado o pagado (sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 22).

35 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando las partes han establecido el precio sin ninguna mención del IVA y el proveedor es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria (sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoșin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 43, y de 13 de enero de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 23; véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartados 30 a 34).

36 Sin embargo, en el caso de autos, como se desprende de la resolución de remisión, las facturas de que se trata mencionaban únicamente la base imponible sin IVA, ya que este impuesto se había indicado únicamente en el acta levantada por el proveedor, a saber, Gidrostroy — Russia, durante la inspección tributaria.

37 En esas circunstancias, la presunción prevista por la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia no resulta aplicable en el litigio principal.

38 Por lo que respecta a dicha acta, procede señalar que, ciertamente, en la sentencia de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739), apartado 46, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un contrato, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA en el caso de autos.

39 Sin embargo, por una parte, el acta de que se trata en el presente asunto, levantada por Gidrostroy — Russia, que indicaba que dicha sociedad era a la vez proveedor y destinataria de la operación de que se trata y que no fue entregada a SEM Remont, sino a la Autoridad tributaria durante una inspección efectuada por esta, no puede asimilarse a un contrato entre las partes, como el contrato objeto de la sentencia mencionada en el apartado anterior.

40 Por otro lado, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Directiva del IVA y el principio fundamental de neutralidad del IVA exigen que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, apartado 38 y jurisprudencia citada).

41 Sin embargo, es preciso señalar que, en el litigio principal, el IVA no fue pagado por SEM Remont, que tampoco era la deudora. En efecto, la Autoridad tributaria constató que las facturas de que se trata habían sido emitidas por una operación efectuada posteriormente por Gidrostroy — Russia, mientras que la destinataria de esa operación era la sociedad ES BILD, constituida entre SEM Remont y EIS — Stroitelna kompania.

42 Esta constatación no queda desvirtuada por la existencia de un contrato de préstamo, relativo al importe por el que se denegó la deducción del IVA a SEM Remont, celebrado entre esta última y EIS — Stroitelna kompania como representante de Gidrostroy — Russia, dado que tal contrato no crea una obligación, a cargo de SEM Remont, de pagar el IVA al proveedor y no constituye una rectificación de las facturas emitidas por Gidrostroy — Russia a la atención de SEM Remont.

43 En estas circunstancias, no puede considerarse que se cumplan los requisitos mencionados en el apartado 34 de la presente sentencia, a los que se supedita el derecho a la deducción del IVA.

44 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual el destinatario de una entrega sujeta al IVA se ve privado del derecho a deducir ese impuesto, previsto en la referida Directiva, en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida en dicha normativa, de presentar una declaración de registro a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA y de que, por otra parte, haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

Segunda cuestión prejudicial

45 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en el supuesto contemplado en la primera cuestión, el derecho a la deducción del IVA nace en el momento de la expedición de la factura que no menciona dicho impuesto o en el momento en que el proveedor levanta el acta.

46 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, la segunda cuestión prejudicial ha quedado sin objeto y no es necesario responder a la misma.

Tercera cuestión prejudicial

47 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la Directiva del IVA y el principio de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de rectificar una factura en el supuesto de que, por una parte, la factura que el proveedor entregó al destinatario de una entrega sujeta al IVA no mencionase ese impuesto y de que, por otra parte, con ocasión de una inspección tributaria de dicho proveedor, este haya levantado un acta en la que se hace constar el IVA y se presenta a dicho proveedor también como el destinatario de la entrega.

48 Si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige conceder la deducción o la devolución del IVA soportado aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, es condición para ello que se hayan cumplido por lo demás los requisitos materiales (sentencia de 8 de diciembre de 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, apartado 59 y jurisprudencia citada).

49 Al mismo tiempo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la corrección retroactiva de facturas se refiere a la deducción del IVA soportado.

50 A este respecto, en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 43, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 167, 178, letra a), 179 y 226, punto 3, de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió esta inicialmente.

51 Sin embargo, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el IVA había sido pagado por la sociedad que había mencionado en sus declaraciones fiscales una deducción de dicho IVA.

52 Como se desprende de la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 44, el examen que debe efectuar la Administración tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo. Lo confirma el artículo 219 de la Directiva del IVA, a cuyo tenor se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

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

54 En el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), el IVA había sido soportado por la sociedad destinataria de los servicios sujetos al IVA, que había solicitado la deducción de dicho impuesto.

55 Habida cuenta de las consideraciones relativas a la primera cuestión planteada en el presente asunto, relativa a la inexistencia del derecho de SEM Remont a una deducción del IVA, procede señalar que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto por la Directiva del IVA no se aplica cuando la deducción se llevó a cabo inicialmente sin que existiera derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartados 42 y 43).

56 Además, en la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartados 34 y 35, el Tribunal de Justicia declaró que, si bien el sistema común del IVA no prohíbe rectificar facturas erróneas, no es menos cierto que, por lo que respecta al litigio principal en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, la información necesaria para completar y regularizar esas facturas había sido presentada después de que la Administración tributaria hubiera adoptado su resolución denegatoria del derecho a la deducción del IVA. Por lo tanto, antes de que se adoptara esa resolución, las facturas presentadas a dicha Administración aún no habían sido rectificadas para permitirle garantizar la correcta recaudación del IVA y su control.

57 En el apartado 36 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el régimen armonizado del IVA no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria.

58 En la sentencia de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267), apartado 39, relativa a la normativa búlgara, el Tribunal de Justicia declaró que la imposibilidad de regularizar los documentos fiscales, en caso de que se haya eliminado definitivamente cualquier riesgo de pérdida de ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la recaudación del IVA y prevenir el fraude.

59 Sin embargo, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, tanto el prestador como el destinatario de los servicios de que se trataba habían pagado el IVA, por lo que la recaudación de este impuesto por la Administración tributaria tuvo lugar dos veces. Así pues, no existía ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

60 En cambio, no sucede así en una situación como la controvertida en el litigio principal, puesto que, como se ha señalado en el apartado 41 de la presente sentencia, el IVA no fue pagado como impuesto soportado por SEM Remont y no era adeudado por esta sociedad.

61 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA y el principio de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de rectificar una factura en el supuesto de que, por una parte, la factura que el proveedor entregó al destinatario de una entrega sujeta al IVA no mencionase este impuesto y de que, por otra parte, con ocasión de una inspección tributaria de dicho proveedor, este haya levantado un acta en la que se haga constar el IVA y se presenta a dicho proveedor también como el destinatario de la entrega.

Costas

62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Séptima) declara:

1) **La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   no se opone a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual el destinatario de una entrega sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) se ve privado del derecho a deducir ese impuesto, previsto en la referida Directiva, en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida en dicha normativa, de presentar una declaración de registro a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA y de que, por otra parte, haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

2) **La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, y el principio de neutralidad del IVA,**

   deben interpretarse en el sentido de que

   no se oponen a una normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de rectificar una factura en el supuesto de que, por una parte, la factura que el proveedor entregó al destinatario de una entrega sujeta al IVA no mencionase este impuesto y de que, por otra parte, con ocasión de una inspección tributaria de dicho proveedor, este haya levantado un acta en la que se haga constar el IVA y se presenta a dicho proveedor también como el destinatario de la entrega.

Firmas