



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. EVGENI TANCHEV
presentadas el 30 de mayo de 2018¹

Asunto C-664/16

**Lucrețiu Hadrian Vădan
contra**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov — Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Alba**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167, 168, 178, 179 y 273 — Principio de neutralidad del IVA — Derecho de deducción — Requisitos materiales — Requisitos de forma — Inexistencia de facturas»

I. Introducción

1. La factura es un elemento esencial del derecho a deducir el IVA soportado previsto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)². De hecho, se ha considerado que la factura expedida válidamente constituye el «billete de entrada»³ al derecho a la deducción, ya que tiene una «función de garantía», al vincular en cierto modo la deducción del impuesto soportado al pago del impuesto.⁴

2. En las circunstancias del litigio principal, ¿puede una Administración tributaria denegar el derecho a la deducción del impuesto soportado que prevé la Directiva del IVA, cuando el contribuyente no presenta facturas?

3. Esta es, en esencia, la cuestión fundamental que se plantea a la apreciación del Tribunal de Justicia en la presente petición de decisión prejudicial remitida por la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía). El tribunal remitente estima que para responder a esta cuestión es precisa la interpretación del derecho a deducir establecido en los artículos 167, 168, 178, 179 y 273 de la Directiva del IVA y examinar los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA. Por otra parte, el tribunal remitente se pregunta, habida cuenta de los hechos del litigio principal, si para determinar el derecho de deducción en virtud de la legislación de la Unión sobre el IVA cuando no existen facturas es admisible una estimación indirecta por medio de un perito judicial.

¹ Lengua original: inglés.

² DO 2006, L 347, p. 1.

³ Conclusiones del Abogado General Gordon Slynne presentadas en los asuntos acumulados Jeunehomme y EGI (123/87 y 330/87, EU:C:1998:274), p. 4534.

⁴ Conclusiones de la Abogada General Kokott, presentadas en el asunto Barlis 06 — Inwestycje Imobiliarius e Turisticos (C-516/14, EU:C:2016:101), punto 34.

4. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin perjuicio de determinadas excepciones, las Administraciones tributarias nacionales deben conceder al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto soportado en las condiciones que establece la Directiva del IVA, siempre que se cumplan los requisitos materiales previstos en el capítulo 1 del título X de la Directiva del IVA (cuyo epígrafe es «Nacimiento y alcance del derecho a deducir»), aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales relacionados con el ejercicio de ese derecho, entre los que se incluyen la presentación de facturas.⁵

5. Hasta ahora, la referida jurisprudencia ha examinado, en general, situaciones en las que intervienen defectos relativos a facturas válidamente expedidas,⁶ o a otras cuestiones pertinentes a si las facturas pueden o no presentarse a la Administración tributaria para poder deducir el impuesto soportado, tales como los plazos de caducidad.⁷ El presente asunto ofrece al Tribunal de Justicia la oportunidad de decidir si debe o no seguirse este mismo planteamiento en circunstancias en que el sujeto pasivo no presente facturas y pretenda suplir la falta de prueba mediante un dictamen pericial.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

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

7. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA establece:

«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».

8. El artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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 las secciones 3 a 6 del capítulo 3 del título XI».

⁵ Véanse las sentencias de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 47, y de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), apartados 40 y 41 y jurisprudencia citada.

⁶ Sentencia de 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569).

⁷ Sentencia de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

9. El artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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.»

10. El artículo 273 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] 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.»

B. Derecho rumano

11. De conformidad con los artículos 145, apartados 1 y 2, letra a), y 146, apartado 1, letra a), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 sobre el Código Fiscal), de aplicación a partir del 1 de enero de 2007,⁸ todo sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones destinadas a las operaciones gravadas, y dicho derecho nace en el momento de la exigibilidad del impuesto. Para ejercer el derecho de deducción, por el impuesto devengado o pagado, el sujeto pasivo deberá encontrarse en posesión de una factura emitida con arreglo a la ley.

12. El artículo 46, apartado 1, del Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 571/2003), de aplicación a partir del 1 de enero de 2007,⁹ establece lo siguiente:

«La deducción del impuesto solo podrá justificarse mediante el original de los documentos previstos en el artículo 146, apartado 1, del Código Fiscal o mediante otros documentos que contengan, al menos, las menciones previstas en el artículo 155, apartado 5, del Código Fiscal, salvo las facturas simplificadas previstas en el punto 78. En caso de extravío, sustracción o destrucción del documento original justificante, el beneficiario solicitará al proveedor/prestador la emisión de una copia de la factura, en la que se mencionará que sustituye a la factura inicial.»

III. Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

13. Según la resolución de remisión, el Sr. Vădan (en lo sucesivo, «demandante») tiene nacionalidad rumana y es promotor inmobiliario.

14. El demandante construyó, en calidad de persona física, un complejo residencial de noventa pisos cuya edificación se llevó a cabo durante el período comprendido entre el 6 de junio de 2006 y el 8 de septiembre de 2008. Además, el demandante poseía varios terrenos para los que ya se habían elaborado planes urbanísticos de zona con vistas a la construcción de viviendas unifamiliares.

⁸ Publicada en el *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003, posteriormente modificada y completada, en la versión vigente desde el 1 de enero de 2007.

⁹ Publicada en el *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de febrero de 2004, posteriormente modificada y completada, en la versión vigente desde el 1 de enero de 2007.

15. En el año 2006, el demandante concluyó veintinueve transacciones sobre terrenos y construcciones, diecisiete de las cuales fueron antes del 1 de agosto de 2006.
16. Entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2009, el demandante concluyó setenta transacciones inmobiliarias consistentes en la venta de construcciones nuevas. En 2008 y 2009 vendió terrenos urbanizables. El valor total de las operaciones fue de 19 234 596 lei rumanos (RON).
17. Dado que el volumen de negocios alcanzado por el demandante superó, en el mes de junio de 2006, el máximo exento de 200 000 RON, la Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Dirección General de Hacienda Pública de Alba) consideró que el demandante debía registrarse a efectos del IVA.
18. El 26 de enero de 2011, Hacienda registró al demandante como sujeto pasivo a efectos del IVA. El demandante goza de la condición de sujeto pasivo desde el 1 de agosto de 2006.
19. El 28 de enero de 2011, la Dirección General de Hacienda Pública de Alba practicó al demandante una liquidación del IVA (en lo sucesivo, «liquidación») correspondiente al período comprendido entre el 1 de agosto de 2006 y el 31 de diciembre de 2009. En la liquidación, se fijó el importe del IVA en 3 071 069 RON, más intereses de demora de 2 476 864 RON y recargos por retraso de 460 660 RON, es decir, un total de 6 008 593 RON.
20. El demandante impugnó la liquidación mediante reclamación administrativa. Mediante resolución de 19 de agosto de 2011 (en lo sucesivo, «resolución administrativa») la Direcția Generală de Soluționare un Contestațiilor (Dirección General de Tramitación de Reclamaciones) anuló parcialmente la liquidación y ordenó que la Administración tributaria recalculase determinadas operaciones, resultando de ello que la deuda tributaria total del demandante se estableció en 5 735 741 RON.
21. El demandante interpuso entonces recurso contencioso-administrativo, solicitando la anulación de la liquidación y de la resolución administrativa, recurso que fue desestimado por el tribunal remitente mediante sentencia del año 2013.
22. El demandante interpuso recurso de casación contra la sentencia del tribunal remitente ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía; en lo sucesivo, «Tribunal Supremo»). Mediante sentencia de 3 de diciembre de 2014, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por el demandante y devolvió el asunto al tribunal remitente para un nuevo examen.
23. Según la resolución de remisión, el Tribunal Supremo declaró, con carácter definitivo, que el demandante tenía la condición de sujeto pasivo desde el 1 de agosto de 2006 y que las operaciones relativas a ventas de terrenos y construcción de edificios con varias viviendas, más su venta posterior, constituían una actividad económica.
24. Por otra parte, con respecto al derecho de deducción, el Tribunal Supremo declaró contraria a Derecho la sentencia dictada en primera instancia en la medida en que, aunque mencionaba *expresis verbis* en sus considerandos que el demandante gozaba indiscutiblemente del mencionado derecho de deducción por haber sido inscrito de oficio en el listado de los sujetos pasivos a efectos del IVA, las conclusiones de dos dictámenes periciales no podían tenerse en cuenta por el mero hecho de que no se había aportado el original de los documentos relativos a las adquisiciones de bienes y servicios correspondientes a las construcciones vendidas, aun cuando el tribunal remitente tuvo conocimiento, desde el inicio mismo del procedimiento, de la ausencia de los documentos originales.

25. El Tribunal Supremo declaró que el tribunal remitente había desestimado infundadamente las alegaciones del demandante basadas en que, en la medida en que no estaba registrado como sujeto pasivo a efectos del IVA en el momento de la construcción de los edificios, no estaba obligado a llevar un registro de los pagos del IVA a los proveedores de servicios y de obras con vistas al posible ejercicio en el futuro del derecho de deducción de dicho impuesto, así como su alegación de que el importe que pagó a los proveedores en concepto de IVA excede del calculado por la Administración tributaria como IVA devengado por las transacciones inmobiliarias.

26. El Tribunal Supremo declaró asimismo que, en virtud de su papel activo, el tribunal remitente podía requerir al demandante para que completase la prueba aportando documentos que permitieran determinar adecuadamente si el derecho de deducción del IVA únicamente podía acreditarse con los justificantes originales, o si también podía acreditarse con otros documentos en aplicación del principio de que lo relevante es la realidad material de las operaciones económicas efectuadas, evitando un formalismo excesivo. El Tribunal Supremo estimó que sería útil para resolver el litigio que el tribunal remitente se planteara la necesidad de ordenar ulteriores dictámenes periciales en función de los posibles documentos nuevos que se presentaran.

27. No obstante, en la resolución de remisión el tribunal remitente expresó reservas acerca de si un promotor inmobiliario como el demandante, que no se cercioró de que las operaciones en cuestión no estuvieran sujetas al IVA, que no se registró como sujeto pasivo aunque, con arreglo a la normativa en vigor, estaba obligado a ello desde el 1 de agosto de 2006 y que no llevó el registro contable propio de los sujetos pasivos, tiene derecho a disfrutar de la deducción del IVA correspondiente a las cantidades invertidas en construir los edificios en cuestión, en un supuesto en que, aunque los edificios existen y han sido entregados a los compradores, los documentos justificativos en poder del demandante (a saber, recibos de caja, pues en esa época no era obligatorio emitir facturas destinadas a las personas físicas) resultan ilegibles y son insuficientes para determinar la cuantía del derecho de deducción.

28. El tribunal remitente pide que se dilucide si, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el demandante está facultado para ejercer el derecho a deducción en una situación en la que, por el hecho de no disponer de facturas, no tiene la posibilidad de demostrar que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 178 de la Directiva del IVA, transpuesta en el Derecho rumano mediante el artículo 146, apartado 1, letra a), de la Ley n.º 571/2003. En el supuesto de que sí pueda ejercerse el derecho de deducción, el tribunal remitente pregunta asimismo si el Derecho de la Unión se opone a que, a efectos de determinar la cuantía de tal derecho de deducción, pueda recurrirse a una estimación indirecta (un dictamen pericial ordenado por el tribunal) efectuada por un perito independiente y basada en las cantidades de obras y de mano de obra, en una situación en la que las entregas de bienes (materiales de construcción) y las prestaciones de servicios (mano de obra empleada en la construcción de los edificios) procedan de sujetos pasivos a efectos del IVA.

29. En estas circunstancias, la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) La Directiva 2006/112 en general y sus artículos 167, 168, 178, 179 y 273 en particular, así como el principio de proporcionalidad y de neutralidad ¿pueden interpretarse en el sentido de que permiten a un sujeto pasivo que reúne los requisitos materiales para la deducción del IVA disfrutar del derecho de deducción cuando, en un contexto concreto como el del litigio principal, no puede demostrar mediante la presentación de facturas los importes previamente pagados por la entregas de bienes y las prestaciones de servicios?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial ¿pueden interpretarse la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad en el sentido de que un modo de estimación indirecta (mediante el dictamen de un perito judicial), realizada por un perito independiente y basada en las cantidades relativas a obras y mano de obra invertidas en la construcción tal como resulten del dictamen pericial, puede constituir una medida admisible y

adecuada para determinar la cuantía del derecho de deducción en caso de que las entregas de bienes (materiales de construcción) y las prestaciones de servicios (mano de obra empleada en la construcción de los edificios) procedan de sujetos pasivos a efectos del IVA?»

30. Han presentado observaciones escritas al Tribunal de Justicia el demandante, el Gobierno rumano y la Comisión Europea. Todos ellos, además, intervinieron en la vista celebrada el 31 de enero de 2018.

IV. Apreciación

31. He llegado a la conclusión de que, en las circunstancias del litigio principal, los artículos 167, 168, 178 y 226 de la Directiva del IVA, teniendo debidamente en cuenta los principios de neutralidad y de proporcionalidad (del IVA), deben interpretarse en el sentido de que son contrarios al ejercicio del derecho a deducir de un sujeto pasivo que no esté en posesión de ninguna factura o cualquier otro justificante que acredite su derecho a deducir el IVA soportado. Un sujeto pasivo no puede en tal caso basarse exclusivamente en un perito independiente designado por un órgano judicial para la estimación del valor de las entregas de bienes (materiales de construcción) y de las prestaciones de servicios (mano de obra utilizada en la construcción de edificios).

32. Mi análisis se divide en tres partes. En primer lugar, resumiré las principales observaciones formuladas por las partes ante el Tribunal de Justicia. En segundo lugar, formularé algunas observaciones preliminares. En tercer lugar, responderé a las cuestiones planteadas.¹⁰

A. Observaciones de las partes

33. El demandante señala que el hecho de que el Tribunal Supremo imponga al tribunal remitente la obligación de calcular el importe de sus obligaciones fiscales supone reconocerle el derecho a deducir el impuesto soportado.

34. Con respecto a la primera cuestión prejudicial, el demandante observa que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 ser objeto de limitación. Este derecho de deducción se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en las operaciones anteriores.¹¹

35. Por otra parte, el demandante señala que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Este sistema tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la plena neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus

¹⁰ En relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, cabe observar que, con arreglo al artículo 181 de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo que no esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 a aplicar no obstante la deducción en lo que respecta a los bienes adquiridos. Lo anterior no es de aplicación a la adquisición de servicios. Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyka (C-516/14, EU:C:2016:101), punto 77.

¹¹ El demandante se remite a la sentencia de 1 de marzo de 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 40. Véanse también, más recientemente, por ejemplo, las sentencias de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 29 y jurisprudencia citada.

resultados, a condición de que tales actividades, en principio, estén a su vez sujetas al IVA. Además, el Tribunal de Justicia ya 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.¹²

36. Por consiguiente, añade el demandante, una vez que se han cumplido todos los requisitos materiales para la deducción del IVA, el derecho a deducción no puede verse limitado por la necesidad de cumplimentar determinados requisitos formales.

37. El demandante aduce que su situación es análoga a la que el Tribunal de Justicia examinó en la sentencia *Salomie y Oltean*,¹³ en la que se consideró que el incumplimiento de determinados requisitos formales no daba lugar a la pérdida del derecho a deducir el IVA. El demandante añade que, en las circunstancias del litigio, donde sí se han cumplido los requisitos materiales, la presentación de una factura no constituye sino un mero requisito formal cuyo incumplimiento no debe menoscabar su derecho a deducción.

38. Por último, el demandante señala que el Tribunal de Justicia declaró, en el asunto *Reisdorf*,¹⁴ que, a falta de normas específicas relativas a la prueba del derecho a deducción, los Estados miembros están facultados para exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y para admitir, cuando el sujeto pasivo ya no posea el original, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.¹⁵

39. El demandante alega que la situación en la que se encuentra es la misma que la examinada por el Tribunal de Justicia en el asunto *Reisdorf* y subraya que el litigio principal no versa sobre si tiene o no derecho a deducir el impuesto soportado, sino sobre la forma de calcular el importe de este derecho a la deducción.

40. Por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el demandante afirma que el único medio de prueba objetivo que puede utilizarse para determinar su derecho a deducir es a través de un perito judicial independiente que excluya todo riesgo de fraude o de perjuicio para los ingresos presupuestarios del Estado. Acudir a un perito independiente ofrecería las garantías necesarias para determinar con objetividad y profesionalidad el importe del IVA soportado que correspondería deducir.

41. El Gobierno rumano es de la opinión contraria.

42. En lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, el Gobierno rumano señala, en particular, que, con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, pero que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la deducción exige que los bienes o servicios de que se trate estén directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto.¹⁶ Con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 de la misma

¹² El demandante invoca a este respecto la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 56 a 58. Véanse también, por ejemplo, las sentencias más recientes de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 27, 28 y 30 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartados 28, 30 y 31 y jurisprudencia citada.

¹³ Sentencia de 9 de julio de 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

¹⁴ Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

¹⁵ Sentencia de 5 de diciembre de 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466), apartado 30.

¹⁶ El Gobierno rumano se remite a la sentencia de 6 de abril de 1995, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107), apartados 18 y 19.

Directiva del IVA¹⁷ o de otro documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura.¹⁸ La factura permite a las autoridades administrativas verificar el pago del impuesto por parte del expedidor de la propia factura¹⁹ y justifica el derecho a la deducción por parte del destinatario de la misma.²⁰

43. El Gobierno rumano admite que 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. Cuando la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los bienes o servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo a deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.²¹

44. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ofrece una excepción que es pertinente para el litigio principal: cuando el incumplimiento de los requisitos formales tenga como efecto impedir que se aporte la prueba concluyente de que se han cumplido los requisitos materiales.²²

45. En opinión del Gobierno rumano, así sucede en el litigio principal. La inexistencia de facturas u otros documentos adecuados impide que se aporte la prueba concluyente de que se han cumplido los requisitos materiales del derecho a la deducción del impuesto soportado.²³

46. El Gobierno rumano alega que el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, que establece que el contribuyente debe estar en posesión de facturas como requisito para el derecho a la deducción del impuesto soportado, es aplicable en el litigio principal,²⁴ sobre todo si la inexistencia de facturas obedece exclusivamente a la pasividad del demandante. Con arreglo al artículo 242 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria.²⁵

47. El Gobierno rumano alega que su posición es conforme con el principio de neutralidad fiscal, y recuerda que el principio de proporcionalidad permite a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA, establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del citado artículo 273 a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo que sea necesario para

17 El Gobierno rumano se remite en este sentido, en particular, a la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 29. Véase también la sentencia, más reciente, de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagers (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 32 y 33.

18 El Gobierno rumano invoca la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 32.

19 El Gobierno rumano se remite a las sentencias de 31 de enero de 2013, 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.

20 El Gobierno rumano se remite a la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 27, y a las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el mismo asunto (EU:C:2016:101), punto 34. Véanse también los puntos 36 a 39 de las conclusiones sobre la función de la factura respecto a la deducción del impuesto soportado.

21 El Gobierno rumano se remite, en particular, a la sentencia de 1 de marzo de 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 43.

22 El Gobierno rumano invoca las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 31, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartado 39. Véase la sentencia, más reciente, de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 35.

23 El Gobierno rumano invoca las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartado 39.

24 El Gobierno rumano se remite a las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 40; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 47, y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartados 25 a 36. Véase la sentencia, más reciente, de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagers (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada.

25 El Gobierno rumano invoca la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 41 y jurisprudencia citada.

alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA.²⁶ En todo caso, las autoridades rumanas no han requerido al demandante, conforme a lo previsto en el artículo 273 de la Directiva del IVA, el cumplimiento de ninguna otra obligación aparte de las impuestas en el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA.

48. Por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el Gobierno rumano observa que la factura es el documento que proporciona toda la información pertinente para el régimen de IVA aplicable, y que no es el valor final de los edificios construidos lo que determina el importe del IVA que puede deducirse en su caso, sino cada una de las operaciones de adquisición de bienes y servicios. Recurrir a un modo de estimación indirecta pondría en peligro el principio de neutralidad del IVA.

49. La Comisión considera que, mediante las dos cuestiones prejudiciales planteadas, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si los artículos 167, 168, 178 y 226 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que no ha conservado las facturas que acreditan su derecho a deducir el IVA, en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios, puede aportar la prueba de tales operaciones basándose en un dictamen emitido por peritos designados por el tribunal nacional remitente a fin de estimar el valor de los inmuebles, habida cuenta del considerable período de tiempo transcurrido desde que los nuevos edificios de que se trata constituyeron el objeto de operaciones gravadas.

50. Al igual que el demandante, la Comisión señala que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir el impuesto soportado, previsto en el artículo 167 y siguientes de la Directiva del IVA, es un principio fundamental del sistema común del IVA que, como regla general, no puede ser objeto de limitación y que se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.²⁷ La Comisión admite que el sistema de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que tales actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.²⁸

51. La Comisión señala, no obstante, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo que la Directiva del IVA reconoce y promueve. Por consiguiente, corresponde a los jueces y tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva.²⁹

52. La Comisión admite que el principio fundamental de neutralidad fiscal 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.³⁰

53. No obstante, al igual que el Gobierno rumano, la Comisión subraya que no sucede lo mismo si el incumplimiento de los requisitos formales tiene como efecto impedir que se aporte la prueba concluyente de que se han cumplido los requisitos materiales.³¹

²⁶ El Gobierno rumano se remite a la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62.

²⁷ La Comisión se remite a la sentencia de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 26. Véanse asimismo las sentencias de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 27 y 29 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada.

²⁸ La Comisión se remite a la sentencia de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 27. Véanse también las sentencias de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 30.

²⁹ En el contexto del fraude, la Comisión invoca la sentencia de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), apartados 47 y 48. Véanse asimismo las sentencias de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 38 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartados 36 y 40 y jurisprudencia citada.

³⁰ La Comisión se remite a la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 y 59.

³¹ La Comisión se remite a la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 46. Véase asimismo la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 35 y jurisprudencia citada.

54. El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende, por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción, que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo a efectos de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base del derecho a deducción sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.³²

55. No obstante, los requisitos formales del derecho a deducción regulan las modalidades y el control del ejercicio de este derecho, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración.

56. Por lo tanto, del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que el ejercicio del derecho a deducción está supeditado a la posesión de una factura emitida de conformidad con el artículo 226 de dicha Directiva.³³

57. Al igual que el Gobierno rumano, la Comisión señala que el objetivo de las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva del IVA es permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA. A tal efecto, la fecha de la prestación de los servicios a que se refiere la factura permite verificar cuándo se produce el devengo del impuesto y, con ello, determinar cuáles son las normas tributarias aplicables a dicha operación por razón del tiempo en el que la misma se realizó.³⁴ Incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella.³⁵

58. La Comisión sostiene que, en las circunstancias del litigio principal, la Administración tributaria no está en posesión de la información necesaria para comprobar que se han cumplido los requisitos materiales, dado que en los años posteriores, entre 2007 y 2009, el demandante no se registró a efectos del IVA, no ingresó el correspondiente impuesto, no declaró el inicio de la actividad económica, no presentó la declaración tributaria y no recopiló las facturas ni las conservó durante diez años, conforme dispone la normativa tributaria rumana o, al menos, hasta el final del plazo de prescripción de cinco años. Excepción hecha de la conservación de los recibos de caja que no resultaban legibles, el demandante no cumplió la obligación de llevar la contabilidad.

59. La Comisión alega que es indispensable poder identificar el nombre de cada proveedor, no solo para poder verificar los requisitos de la deducción del impuesto soportado, sino también para permitir a las Administraciones tributarias nacionales comprobar la contabilidad de los sujetos pasivos y determinar si existe fraude respecto a las cuotas soportadas en operaciones anteriores.

60. La Comisión recuerda que el Tribunal de Justicia ha declarado que la falta de llevanza de una contabilidad que permita la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas pueden impedir la correcta recaudación de este impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA.³⁶

32 La Comisión se remite a la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 28. Véanse asimismo las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 39 y jurisprudencia citada.

33 La Comisión se remite a la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 41. Véase también la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 32 y 33.

34 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartados 27 y 30.

35 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 46.

36 La Comisión se remite a la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

61. La Comisión alega que resulta difícil entender de qué modo un perito independiente podría identificar cada entrega de bienes y cada prestación de servicios del demandante a efectos de elaborar un dictamen que pueda considerarse prueba concluyente de los requisitos materiales del derecho a la deducción. La resolución de remisión se refiere a los datos que figuran en los dictámenes periciales calificándolos de meras estimaciones. Sin embargo, no cabe deducir de ninguna manera del tenor literal del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, relativo al impuesto devengado o pagado por operaciones anteriores, que un sujeto pasivo pueda beneficiarse del derecho a deducción basándose en meras estimaciones. La Comisión recuerda que, según jurisprudencia reiterada, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio.³⁷ Así pues, el valor de los materiales de construcción entregados y de los servicios de construcción prestados en aquel momento al demandante por sus proveedores debe distinguirse del valor de los edificios en el momento de la elaboración del dictamen pericial, lo que, en el litigio principal, supone una diferencia de diez años.

B. Observaciones preliminares

62. En primer lugar, cabe señalar que, según jurisprudencia reiterada, el Tribunal de Justicia tiene competencia para interpretar el Derecho de la Unión Europea únicamente por lo que respecta a su aplicación en un nuevo Estado miembro a partir de la fecha de adhesión de este a la Unión Europea.³⁸ El Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretar las directivas europeas sobre el IVA en los casos en que el período de la recaudación del impuesto en cuestión es anterior a la fecha de adhesión del Estado miembro.³⁹

63. En el presente asunto, la determinación del impuesto atañe al período comprendido entre el 1 de agosto de 2006 y el 31 de diciembre de 2009. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia es competente para interpretar las disposiciones del Derecho de la Unión de que se trata en lo que respecta a su aplicación en el procedimiento principal a partir de la fecha de la adhesión de Rumanía a la Unión Europea el 1 de enero de 2007, con exclusión, pues, del período comprendido entre el 1 de agosto de 2006 a 31 de diciembre de 2006.

64. En segundo lugar, cuando en las observaciones escritas del demandante (que se reproducen en el anterior punto 33) se sugiere que el tribunal remitente debe aplicar la resolución del Tribunal Supremo y examinar el derecho del demandante a deducir el IVA soportado con fundamento en los dictámenes periciales, en lugar de basarse en el artículo 267 TFUE para pedir la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión Europea, me remito a mis propias observaciones realizadas en las conclusiones emitidas en el asunto C. K. y otros,⁴⁰ en las que observé que, en el asunto Križan y otros,⁴¹ el Tribunal de Justicia había declarado que una norma de Derecho nacional en virtud de la cual las valoraciones efectuadas por el órgano jurisdiccional superior vinculan a otro órgano jurisdiccional no puede privar a este último de la facultad de someter al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión al que se refieran tales valoraciones jurídicas.⁴²

65. En tercer lugar, comparto los argumentos de la Comisión en el sentido de que cabe examinar conjuntamente las dos cuestiones prejudiciales planteadas. A mi juicio, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si los artículos 167, 168, 178 y 226 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que no ha conservado las facturas que acreditan su

³⁷ La Comisión se remite a la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehčemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 35.

³⁸ Véanse, por ejemplo, la sentencia de 15 de abril de 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185), apartado 14 y jurisprudencia citada, y el auto de 11 de mayo de 2017, Exmitiani (C-286/16, no publicado, EU:C:2017:368), apartado 12 y jurisprudencia citada. El Gobierno rumano y la Comisión mencionaron este punto en sus observaciones escritas.

³⁹ Véase el auto de 11 de mayo de 2017, Exmitiani (C-286/16, no publicado, EU:C:2017:368), apartado 13 y jurisprudencia citada.

⁴⁰ Conclusiones del Abogado General Tanchev (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108), punto 34.

⁴¹ Sentencia de 15 de enero de 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).

⁴² Sentencia de 15 de enero de 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8), apartado 68.

derecho a deducir el IVA, en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios, puede aportar la prueba de tales operaciones basándose en un dictamen emitido por peritos designados por el tribunal remitente a fin de estimar el valor de los materiales de construcción y de la mano de obra relacionados con la construcción de los edificios, habida cuenta del considerable período de tiempo transcurrido desde que los edificios nuevos de que se trata constituyeron el objeto de operaciones gravadas.

66. A continuación responderé a la cuestión prejudicial con fundamento en lo anterior.

C. Propuesta de respuesta a las cuestiones prejudiciales

67. En primer lugar, es necesario desestimar las alegaciones del demandante en cuanto a que la situación en la que se encuentra es comparable con la problemática examinada por el Tribunal de Justicia en las sentencias *Salomie y Oltean*⁴³ y *Reisdorf*.⁴⁴

68. El asunto *Salomie y Oltean* se refería a la aplicación del IVA a ventas de bienes inmuebles realizadas en Rumanía en 2009. Entre 2007 y 2009, los demandantes en aquel asunto llevaron a cabo diversas transacciones sobre bienes inmuebles que no fueron declaradas como sujetas al IVA, pero, a raíz de una inspección realizada por la Administración tributaria, se giraron liquidaciones del IVA, lo que motivó el inicio de un litigio entre los demandantes y la Administración tributaria nacional.⁴⁵

69. En su sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, a pesar del hecho de que las Administraciones tributarias nacionales no hubieran sometido de manera sistemática al IVA operaciones inmobiliarias como las controvertidas en aquel asunto, no podía considerarse *a priori* que una práctica de este tipo pudiera hacer concebir a los demandantes garantías concretas, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre la no aplicación del IVA a operaciones inmobiliarias como las controvertidas. Dadas las dimensiones de la operación inmobiliaria en cuestión, consistente en la construcción y venta de cuatro inmuebles que comprenden más de 130 apartamentos, un operador económico prudente y diligente no podía haber concluido razonablemente que dicha operación no estaba sujeta al IVA sin haber recibido —o al menos tratado de obtener— garantías expresas en este sentido por parte de las Administraciones tributarias nacionales competentes.⁴⁶

70. No obstante, no se plantea una vulneración de la confianza legítima en el caso del litigio principal. De hecho, podría considerarse que las observaciones del Tribunal de Justicia en el asunto *Salomie y Oltean* con respecto al operador económico prudente y diligente respaldaban la posición del Gobierno rumano y de la Comisión, y no tanto la del propio demandante.

71. La sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Salomie y Oltean* también versaba sobre la cuestión de si la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional por la que se deniega el derecho a deducción por el «mero hecho» de que el sujeto pasivo no estuviera registrado a efectos del IVA en el momento en que realizó las operaciones correspondientes. Sin embargo, la identificación a efectos del IVA no es un elemento pertinente para el litigio principal.⁴⁷

72. Del mismo modo cabe diferenciar el asunto *Reisdorf*⁴⁸ de los hechos del litigio principal.

43 Sentencia de 9 de julio de 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

45 Sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 19 a 24.

46 Sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 47 a 49.

47 Sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 62 a 65.

48 Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

73. En aquel asunto se había denegado al sujeto pasivo el derecho a deducir porque había presentado las facturas en forma de copias, pero sin aportar los originales.⁴⁹ Por lo tanto, el asunto versaba sobre si la obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de facturas para poder ejercer el derecho a la deducción, previsto a la sazón en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, 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,⁵⁰ permite a los Estados miembros considerar facturas no solo los originales, sino también otros documentos, tales como copias, duplicados o fotocopias, y si se puede admitir que un sujeto pasivo que ya no esté en posesión del original de la factura acredite el derecho a deducción valiéndose de otros medios de prueba.

74. Por consiguiente, la sentencia Reisdorf respalda la tesis de que los sujetos pasivos que no conserven las facturas podrán aportar «otras pruebas concluyentes» que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se haya producido efectivamente.⁵¹ No versa sobre la función de los dictámenes periciales en el procedimiento.

75. En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el incumplimiento de los requisitos formales relacionados con la facturación, el Tribunal de Justicia confirmó el derecho a deducción del impuesto soportado en relación con circunstancias que conllevan varios defectos que afectan a la factura. Sin embargo, la jurisprudencia en este contexto no ha abordado de manera directa, al parecer, la inexistencia total de facturas⁵² o de otros justificantes adecuados.

76. Por ejemplo, el asunto Uszodaépitó⁵³ versaba sobre la modificación del contenido de las facturas y la presentación de una declaración complementaria. La sentencia Polski Trawertyn⁵⁴ se refería a una factura expedida antes del registro e identificación a los efectos del IVA de una sociedad a nombre de los futuros socios de dicha sociedad. En el asunto Idexx Laboratories Italia⁵⁵ se examinó una situación en la que el sujeto pasivo no había anotado en el registro del IVA determinadas facturas emitidas en el contexto del mecanismo de autoliquidación.⁵⁶ El asunto Senatex versaba sobre la rectificación de una factura.⁵⁷

77. En sus conclusiones emitidas en el asunto Vámos,⁵⁸ el Abogado General Wahl subrayó que «en los que el Tribunal de Justicia ha rechazado un enfoque formalista, se pretendía garantizar que, aun habiendo cometido el sujeto pasivo algún *error menor de procedimiento*, las operaciones siguieran gravándose atendiendo a sus características objetivas. Los Estados miembros no pueden penalizar la falta de observancia rigurosa de los requisitos formales de un modo que pueda menoscabar la neutralidad del sistema, por ejemplo, tratando de forma desigual a empresas competidoras o dejando sin efecto disposiciones esenciales de la Directiva del IVA».⁵⁹

49 Sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466), apartado 9.

50 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

51 Sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466), apartado 29.

52 Cabe señalar que la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), versaba sobre una situación en la que a un sujeto pasivo le resultaba imposible presentar sus propias facturas para deducir el impuesto soportado, de manera que pretendía aportar facturas de terceros.

53 Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 Sentencia de 1 de marzo de 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 Sentencia de 11 de diciembre de 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 Ha de señalarse que la elaboración de la factura y la deducción del impuesto soportado en el marco del régimen de autoliquidación están sujetas a normas específicas que no son pertinentes para el litigio principal. Sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartado 38. Véanse asimismo las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas el 18 de febrero de 2016 en el asunto Barlis 06 — Inversión Inmobiliaria e Turística (C-516/14, EU:C:2016:101), puntos 81 y 82.

57 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 Asunto aún pendiente (C-566/16, EU:C:2017:895).

59 Conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Vámos (C-566/16, EU:C:2017:895), punto 47. El subrayado es mío.

78. En segundo lugar, con arreglo al artículo 242 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria. El artículo 244 de dicha Directiva exige a los sujetos pasivos que velen por que se conserven copias de las facturas que emitan o reciban. Según el artículo 250, apartado 1, de la misma Directiva, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración del IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto que se debe abonar al Estado.⁶⁰

79. En efecto, es jurisprudencia asentada del Tribunal de Justicia que el Derecho de la Unión no se opone a que los Estados miembros consideren la falta de llevanza de una contabilidad constitutiva de fraude fiscal.⁶¹

80. En el procedimiento principal, el incumplimiento de un requisito formal, como es el de la conservación de las facturas, ha dado lugar a la denegación del derecho a deducir, puesto que el incumplimiento impide de forma efectiva la presentación de las pruebas concluyentes del cumplimiento de los requisitos materiales.⁶² Más que del incumplimiento de un requisito formal, se trata de que faltan los datos necesarios para demostrar que se cumplen los requisitos materiales.⁶³ O bien, como recientemente ha señalado un abogado general, resulta «perfectamente lógico» denegar el beneficio de la deducción si el incumplimiento de requisitos formales «es en este sentido tan importante como para hacer imposible o excesivamente difícil el control del cumplimiento de las condiciones materiales del derecho a la deducción».⁶⁴

81. Así pues, el litigio principal refleja una de las dos excepciones a la prevalencia del fondo sobre la forma; la otra es la participación en el fraude fiscal.⁶⁵

82. Por lo tanto, si bien no cabe excluir que puedan concurrir circunstancias en las que las condiciones materiales para la deducción del impuesto soportado puedan determinarse mediante dictámenes periciales cuando no existen facturas, extremo que correspondería decidir al tribunal remitente,⁶⁶ tales circunstancias, en mi opinión, no concurren en el litigio principal.

83. La jurisprudencia respalda los argumentos del Gobierno rumano y de la Comisión en el sentido de que la falta de una mínima diligencia por parte del demandante en la conservación de las facturas relevantes para la deducción del impuesto soportado es un factor que debe ser tenido en cuenta.⁶⁷ Y lo mismo sucede con la demora en la aplicación de la deducción, en relación con la cual el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros están facultados para imponer límites temporales al derecho a deducir el impuesto soportado, en aras de la seguridad jurídica.⁶⁸ Los hechos del procedimiento principal son distintos de los de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Volkswagen⁶⁹ en varios aspectos y, sobre todo, por el hecho de que el demandante en aquel asunto no incurrió en falta de diligencia y por resultar evidente que aquel tenía derecho a deducir el

60 Véanse las conclusiones del Abogado General Wahl, presentadas en el asunto aún pendiente Fontana (C-648/16, EU:C:2018:213), punto 32.

61 Sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 39 y jurisprudencia citada. Deben señalarse además las obligaciones de los Estados miembros derivadas del artículo 4 TUE, apartado 3, del artículo 325 TFUE y de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA. Véase la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consulting (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 47.

62 Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 42.

63 Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 35 y jurisprudencia citada: «En efecto, la denegación del derecho a la deducción depende más de la falta de los datos necesarios para demostrar que se cumplen los requisitos de fondo que del incumplimiento de un requisito formal.»

64 Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413), punto 39. Véase asimismo la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 35 y jurisprudencia citada.

65 Conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204), puntos 80 y 81. Véase también la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartados 43 a 46.

66 Sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C: 2018:161), apartado 38.

67 Véanse las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartados 47 y 51, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 43.

68 Véase la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 33 y jurisprudencia citada.

69 Sentencia de 21 de marzo de 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

IVA soportado, habiéndose podido cuantificar el importe de dicho impuesto en virtud de la facturación posterior.⁷⁰ De una manera similar, el impuesto soportado se consideró deducible en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens,⁷¹ debido a que al sujeto pasivo le resultó objetivamente imposible ejercer su derecho a deducción antes de la regularización del IVA efectuada por otro sujeto pasivo integrado en la cadena de suministro.

84. Y por encima de todo, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia no cabe deducir en modo alguno, habida cuenta del transcurso de un período de tiempo de diez años y de la inexistencia de facturas o documentos equivalentes, que mediante un dictamen pericial podría reconstituirse con precisión la prueba de cada una de las operaciones pertinentes en relación con las cuales se solicita la deducción del impuesto soportado.

85. Así pues, en las circunstancias del litigio principal, el principio de neutralidad fiscal no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que pretende poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA mediante la falta de llevanza de los registros exigidos en virtud de la Directiva del IVA durante un prolongado período de tiempo.⁷²

V. Conclusión

86. Por consiguiente, propongo que el Tribunal de Justicia responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía):

«En las circunstancias del litigio principal, los artículos 167, 168, 178 y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que no ha conservado las facturas que acreditan su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios, no puede aportar la prueba de tales operaciones basándose en un dictamen emitido por peritos designados por el tribunal remitente a fin de estimar el valor de los materiales de construcción y de la mano de obra relacionados con la construcción de los edificios, habida cuenta del considerable período de tiempo transcurrido desde que los edificios nuevos de que se trata constituyeron el objeto de operaciones gravadas.»

⁷⁰ Conforme se señala en las conclusiones del Abogado General Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 69, lo que se produjo fue una demora en el pago del IVA.

⁷¹ Sentencia de 12 de abril de 2018 (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁷² Véase, por analogía, sobre la preclusión del derecho a deducir en un contexto de evasión fiscal, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 58.