



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de noviembre de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167, 168, 178 y 273 — Alcance del derecho a deducción — Inexistencia de facturas — Posibilidad de recurrir a un peritaje judicial — Carga de la prueba del derecho a deducción — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C-664/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía), mediante resolución de 10 de noviembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2016, en el procedimiento entre

Lucrețiu Hadrian Vădan

y

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász (Ponente) y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Vădan, por el Sr. M. Bejenaru-Dragoș, la Sra. C.D. Cubleșan, los Sres. C.A. Păun y T.V. Căpușan y las Sras. D. Feldrihan y D.F. Pascu, abogados;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. C.-R. Canțar y las Sras. O.-C. Ichim, E. Gane y C.M. Florescu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y G.-D. Balan y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de mayo de 2018;

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 lo sucesivo, «Directiva IVA»), y, en particular, de sus artículos 167, 168, 178 y 273, así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido y de proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por un lado, el Sr. Lucrețiu Hadrian Vădan y, por otro lado, la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Nacional de Administración Tributaria — Dirección General de Tramitación de Reclamaciones, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Dirección General Regional de Hacienda Pública de Brașov — Administración de Hacienda Pública del Departamento de Alba, Rumanía), en relación con la negativa a que el demandante en el litigio principal ejerciese su derecho a deducir el IVA por lo que atañe a los bienes y servicios que utilizó para sus propias operaciones y con respecto a los cuales no pudo aportar las facturas correspondientes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El título X de la Directiva IVA, titulado «Deducciones», contiene un capítulo 1, bajo el epígrafe «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», que está formado por los artículos 167 a 172 de esta. El referido artículo 167 dispone:

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

- 4 A tenor del artículo 168 de dicha Directiva:

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

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

[...].»

- 5 El capítulo 4 de ese título X, bajo el epígrafe «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», está constituido por los artículos 178 a 183 de la Directiva IVA. El referido artículo 178 establece:

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

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

[...]».

- 6 El artículo 179 de la antedicha Directiva dispone:

«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.»

- 7 El título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», contiene entre otros un capítulo 2, titulado «Identificación», que está formado por los artículos 213 a 216 de dicha Directiva. El referido artículo 213, apartado 1, dispone:

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

[...]»

- 8 El capítulo 3 de dicho título XI, relativo a la facturación, está constituido por los artículos 217 a 240 de la Directiva IVA. El artículo 220 de esta establece:

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

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

[...]».

- 9 Con arreglo al artículo 226 de dicha Directiva:

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

- 1) la fecha de expedición de la factura;
- 2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;

- 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;
- 4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;
- 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;
- 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;

[...]».

- 10 El capítulo 4 del antedicho título XI, titulado «Contabilidad», comprende los artículos 241 a 249 de la referida Directiva. El artículo 242 de esta dispone:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.»

- 11 A tenor del artículo 244 de la Directiva IVA:

«Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.»

- 12 El artículo 250 de dicha Directiva, que forma parte del capítulo 5 del mismo título XI, relativo a las declaraciones, establece en su apartado 1:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

13 En el capítulo 7 del título XI de la referida Directiva, el artículo 273 de esta dispone:

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

Derecho rumano

14 El artículo 127 de la legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 sobre el Código Fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código Fiscal») establece:

«(1) Serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica contemplada en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

(2) A efectos del presente título, las actividades económicas comprenderán las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]»

15 El artículo 145 de dicho Código dispone:

«(1) El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto.

(2) Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas;

[...]».

16 Con arreglo al artículo 146 del referido Código:

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

a) por el impuesto debido o pagado correspondiente a los bienes que le haya entregado o le vaya a entregar un sujeto pasivo o a los servicios que le haya prestado o le vaya a prestar un sujeto pasivo en su favor, estar en posesión de una factura que se haya emitido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155;

[...]».

17 El punto 46 de la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de febrero de 2004) establecía, a fecha de 1 de enero de 2007, en su título VI lo siguiente:

«(1) 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.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 18 El Sr. Vădan, nacional rumano, inició un proyecto de construcción de un complejo residencial de 16 inmuebles de viviendas unifamiliares y colectivas, compuesto por 90 pisos, que fue finalizado entre el 6 de junio de 2006 y el 8 de septiembre de 2008. Además, en esa época poseía varios terrenos que ya habían obtenido la aprobación de la Administración para la construcción de viviendas unifamiliares.
- 19 El Sr. Vădan concluyó 29 transacciones inmobiliarias durante 2006 y 70 transacciones inmobiliarias entre 2007 y 2009. Asimismo, vendió terrenos urbanizables en 2008 y 2009. El importe total de estas operaciones ascendió a 19 234 596 lei rumanos (RON) (aproximadamente 4 104 163 euros).
- 20 Dado que el volumen de negocios alcanzado por el demandante en el litigio principal había superado desde junio de 2006 el límite máximo legal de exención del IVA, las autoridades tributarias consideraron que tenía la condición de sujeto pasivo del IVA y que, por consiguiente, debía identificarse como tal a partir del 1 de agosto de 2006.
- 21 Al no haber realizado ningún registro a efectos del IVA ni presentado declaración de este impuesto ante las autoridades tributarias, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Alba (Dirección General de Hacienda Pública de Alba, Rumanía), mediante la liquidación n.º 59/28.01.2011, exigió al Sr. Vădan el pago de un importe de 3 071 069 RON (aproximadamente 655 286 euros) en concepto del IVA adeudado por el período comprendido entre el 1 de agosto de 2006 y el 31 de diciembre de 2009, así como de un importe de 2 476 864 RON (aproximadamente 528 498 euros) en concepto de intereses de demora y de 460 660 RON (98 292 euros) correspondiente a los recargos por retraso. El importe global exigido asciende, por tanto, a 6 008 593 RON (aproximadamente 1 282 077 euros).
- 22 El Sr. Vădan impugnó el importe de esta liquidación ante las autoridades administrativas, las cuales, mediante resolución de 19 de agosto de 2011, estimaron parcialmente sus pretensiones, quedando el importe global de la liquidación en 5 735 741 RON (1 223 858 euros), de los cuales 2 909 546 RON (620 821 euros) correspondían al IVA, 2 389 763 RON (509 913 euros) a los intereses de demora y 436 432 RON (93 123 euros) a los recargos por retraso.
- 23 El Sr. Vădan interpuso recurso ante la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia, Rumanía) solicitando la anulación de la referida liquidación y de la resolución de 19 de agosto de 2011.
- 24 A este respecto, el Sr. Vădan alegó que no le correspondía ni identificarse como sujeto pasivo del IVA ni llevar ningún registro, dado que había pagado ese impuesto al efectuar sus adquisiciones y nunca había percibido IVA de sus adquirientes.

- 25 Mediante la sentencia n.º 42/2013, la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia) desestimó la totalidad de las pretensiones del demandante en el litigio principal.
- 26 Mediante sentencia de 3 de diciembre de 2014, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía), basándose en que la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia), erróneamente, se había negado a aplicar el derecho a deducción del IVA del sujeto pasivo, anuló la sentencia dictada por ese órgano jurisdiccional y le devolvió el asunto para que lo examinase de nuevo.
- 27 A este efecto, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo) estimó que el tribunal de apelación, tras haber señalado que el Sr. Vădan tenía derecho a deducción como consecuencia de su inscripción de oficio en el listado de los sujetos pasivos a efectos del IVA, había considerado erróneamente que no podía invocar determinados documentos, en particular, las conclusiones de dos dictámenes periciales, por no haber presentado los originales de los documentos relativos a las compras de bienes y servicios relacionados con las construcciones vendidas, aunque en su demanda ante ese órgano jurisdiccional había precisado que no podía presentar esos documentos.
- 28 También reprochó al tribunal de apelación que no hubiese apreciado si el importe del derecho a deducción del IVA podía determinarse a través de otros documentos distintos de las facturas originales, «en aplicación del principio de que lo relevante es la realidad de las operaciones económicas efectuadas y evitar un formalismo excesivo». A este respecto, subrayó que los documentos relativos a los servicios prestados y a las obras realizadas por el constructor o los constructores de los inmuebles en cuestión también serían pertinentes.
- 29 La Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia) señala que, tras dictarse la sentencia en casación, el Sr. Vădan aportó a los autos un escrito de 15 de febrero de 2008, notificado a la Camera Notarilor Publici București (Cámara de Notarios Públicos de Bucarest, Rumanía), en el que la Agencia Nacional de Administración Tributaria interpretó que las disposiciones del Código Fiscal eran aplicables a las personas físicas no registradas a efectos del IVA que, a partir del 1 de enero de 2008, efectuaron cesiones de construcciones nuevas, de partes de estas o de terrenos urbanizables. A este respecto, el Sr. Vădan alega que, entre 2006 y 2008, ninguna persona física pudo registrarse como sujeto pasivo a efectos del IVA y que, además, no existía ninguna obligación de emitir facturas, supliéndose la inexistencia de facturas mediante la presentación de recibos de caja, hoy ilegibles debido a la mala calidad de la tinta utilizada.
- 30 En su resolución de remisión, la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia) indica que la cuestión de la que conoce tiene por objeto dirimir si un promotor inmobiliario que, sin haber efectuado los trámites previos ante la autoridad tributaria competente, no se ha registrado como sujeto pasivo a efectos del IVA, aunque tenía la obligación hacerlo, y que no ha llevado contabilidad, tiene derecho a beneficiarse de deducciones de IVA, correspondientes a los fondos invertidos en la construcción de edificios vendidos, cuando no puede aportar facturas fiscales y los demás documentos presentados son ilegibles y, por consiguiente, insuficientes para determinar la existencia y el alcance de un derecho de deducción.
- 31 Haciendo referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la aplicación del principio de neutralidad del IVA puede permitir el ejercicio de un derecho a deducción cuando, en circunstancias como las del litigio principal, en las que, en particular, la emisión de facturas destinadas a las personas físicas no era en ese momento obligatoria, al sujeto pasivo le resulta imposible aportar facturas y si el principio de proporcionalidad se opone a una medida que tenga como efecto restringir el derecho a deducir el IVA en tales circunstancias.

- 32 En caso de que se considere que esos principios deben interpretarse en el sentido de que permiten a un sujeto pasivo beneficiarse de la deducción del IVA, aunque ese sujeto pasivo no pueda aportar facturas a tal efecto, la Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal Superior de Alba Iulia) se pregunta si es posible conceder ese derecho mediante estimación indirecta y, en concreto, mediante un peritaje judicial que ella ordenaría, encomendando al perito evaluar el importe del IVA deducible, basándose en la cantidad de obras efectuadas o de mano de obra utilizada por el referido sujeto pasivo para la construcción de los edificios que vendió.
- 33 Habida cuenta de los elementos anteriores, 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 IVA] 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 las entregas de bienes y las prestaciones de servicios?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿pueden interpretarse la Directiva [IVA], así como 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 34 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia tiene competencia para interpretar el Derecho de la Unión únicamente respecto a su aplicación en un nuevo Estado miembro a partir de la fecha de adhesión de este a la Unión Europea (auto de 11 de mayo de 2017, Exmitiani, C-286/16, no publicado, EU:C:2017:368, apartado 12).
- 35 Por tanto, en el litigio principal, el Tribunal de Justicia solo tiene competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en la medida en que atañen a operaciones sujetas al IVA realizadas a partir del 1 de enero de 2007, fecha de adhesión de Rumanía a la Unión.
- 36 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva IVA y, en particular, sus artículos 167, 168, 178, letra a), y 179, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar, mediante la presentación de facturas o de cualquier otro documento, el importe del IVA previamente pagado puede disfrutar de un derecho a deducir el IVA basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional.

- 37 En virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores por el sujeto pasivo (sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 56 y jurisprudencia citada).
- 38 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 perfecta 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 dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 57 y jurisprudencia citada).
- 39 En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168, letra a), de esta Directiva. Así, para poder disfrutar del expresado derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho 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 (sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 40 En lo que concierne a los requisitos formales del derecho a la deducción, del artículo 178, letra a), de la Directiva IVA resulta que para poder ejercer tal derecho es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva (sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 41 Ahora bien, 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. Por consiguiente, la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva IVA si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne*, C-516/14, EU:C:2016:690, apartados 42 y 43)
- 42 Así pues, la aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones.
- 43 Sin embargo, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne*, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 46 y jurisprudencia citada).
- 44 Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos, para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA, y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA.
- 45 Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. Una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional puede, en su caso, completar las antedichas pruebas o reforzar su credibilidad, pero no reemplazarlas.

- 46 En el caso de autos, de las indicaciones que se dan en la resolución de remisión se desprende que, al no poder aportar facturas, el Sr. Vādan presentó otros documentos que son, sin embargo, ilegibles y, según el órgano jurisdiccional remitente, insuficientes para determinar la existencia y el alcance del derecho a deducción.
- 47 Por lo que atañe a la prueba mediante un peritaje judicial como el del litigio principal, ese órgano jurisdiccional precisa que el perito tendría como misión evaluar el importe del IVA deducible, basándose en la cantidad de obras efectuadas o de mano de obra utilizada por el referido sujeto pasivo para la construcción de los edificios que vendió. A este respecto, debe, sin embargo, señalarse que un peritaje de ese tipo no permitiría demostrar que el Sr. Vādan efectivamente abonó ese impuesto por lo que respecta a las operaciones efectuadas previamente con el fin de construir esos edificios.
- 48 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva IVA y, en particular, sus artículos 167, 168, 178, letra a), y 179, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar, mediante la presentación de facturas o de cualquier otro documento, el importe del IVA previamente pagado no puede disfrutar de un derecho a deducir el IVA basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional.

Costas

- 49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Cuarta) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y, en particular, sus artículos 167, 168, 178, letra a), y 179, así como los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar, mediante la presentación de facturas o de cualquier otro documento, el importe del IVA previamente pagado no puede disfrutar de un derecho a deducir el IVA basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional.

Firmas