



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 30 de noviembre de 2017¹

Asunto C-8/17

Biosafe — Indústria de Reciclagens, S.A.
contra
Flexipiso — Pavimentos, S.A.

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal de Justiça (Portugal)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Limitación de la deducción — Nacimiento del derecho a deducir»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, se plantea al Tribunal de Justicia una cuestión en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el marco de un litigio civil relativo a la cuantía del precio de compra que cabe abonar.
2. Al celebrar el contrato, las dos partes contratantes partieron de la premisa de que cabía aplicar un tipo impositivo reducido del IVA. Tras haber determinado posteriormente la Administración tributaria que el tipo impositivo correcto era el tipo general, se plantea si el proveedor aún puede repercutir con efectos retroactivos ese importe a la sociedad demandada, destinataria de la prestación. La demandada niega tal posibilidad, ya que no podrá proceder a la deducción de lo que se le repercute por haber transcurrido el plazo de ejercicio del derecho a deducción.
3. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia debe pronunciarse en este procedimiento, así como en el asunto pendiente ante este Tribunal de temática similar Volkswagen AG,² sobre cuándo nace plenamente (es decir, cuándo puede ejercerse objetivamente) el derecho a deducir el impuesto soportado. Se plantea la duda de si este derecho nace ya en el momento en el que se efectúa la prestación y se está en posesión de una factura, aun cuando ésta mencione una cuota tributaria inferior a la debida (en el presente asunto, 2008), o bien si, alternativamente, el derecho surge plenamente sólo en el momento de la emisión de la factura en la que conste la cuota tributaria correcta (superior) (en el presente asunto, 2012).
4. Este procedimiento debe examinarse en relación con los asuntos Barlis 06³ y Senatex.⁴ En estos asuntos, el Tribunal de Justicia declaró que una factura incorrecta no tenía incidencia en el nacimiento del derecho a deducción. El Tribunal de Justicia tiene ahora la ocasión de seguir desarrollando esa jurisprudencia.

¹ Lengua original: alemán.

² Asunto Volkswagen AG (C-533/16).

³ Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El artículo 168 de 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»),⁵ prevé:

«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 178 de esta Directiva 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;

[...]»

7. El artículo 226 de dicha Directiva 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:

[...]

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

[...]»

B. Derecho portugués

8. En el Derecho portugués, el artículo 7 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «CIVA») preceptúa:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, el impuesto se adeudará y se devengará:

- a) en las transmisiones de bienes, en el momento en que los bienes se pongan a disposición del adquirente».

⁵ DO 2006, L 347, p. 1.

El artículo 8 del CIVA prevé lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que la transmisión de bienes o la prestación de servicios dé lugar a una obligación de emitir factura o documento equivalente, conforme al artículo 29, se devengará el impuesto:

a) si se respeta el plazo previsto para la emisión de factura o documento equivalente, en el momento de su emisión».

9. Además, el artículo 36 del CIVA dispone:

«[...]

5. Las facturas o documentos equivalentes deben estar fechados, numerados secuencialmente y contener los siguientes elementos:

[...]

d) los tipos impositivos aplicables y la cuantía del impuesto debido».

10. El artículo 98 del CIVA define el plazo de ejercicio del derecho a deducción:

«[...]

2. Sin perjuicio de lo establecido en normas específicas, el derecho a la deducción o al reembolso del impuesto pagado de más sólo puede ser ejercido durante los cuatro años posteriores al nacimiento del derecho a deducción o al pago de más del impuesto, respectivamente.»

III. Litigio principal

11. Entre febrero de 2008 y mayo de 2010, la demandante en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional nacional, Biosafe — Indústria de Reciclagens, S.A. (en lo sucesivo, «Biosafe»), vendió a la demandada, Flexipiso — Pavimentos, S.A., granulado de caucho por un importe total de 664 538,77 euros, haciendo constar en la factura un tipo reducido del IVA del 5 %.

12. En 2011, una inspección tributaria relativa a los ejercicios de 2008 a 2010 concluyó que la demandante debería haber aplicado el tipo del IVA del 21 %. La Administración tributaria procedió a una liquidación complementaria correspondiente a la diferencia por un importe de 100 906,50 euros, cantidad que la demandante abonó al Estado.

13. El 24 de octubre de 2012, la demandante remitió a la demandada una reclamación de pago de ese importe diferencial, a cuyo pago se negó la demandada.

14. Mediante el ejercicio de la acción civil, la demandante pretende que la demandada le reembolse el referido importe. Alega que esta última podrá exigir posteriormente a la Administración tributaria la devolución del importe pendiente de reembolso, puesto que, tras abonarlo a la demandante, tendrá derecho a deducir el impuesto soportado.

15. En contra de esta alegación, la demandada aduce que el artículo 98, apartado 2, del CIVA establece un plazo de cuatro años para que el adquirente ejerza el derecho a deducir el IVA soportado. En el momento de la recepción de la reclamación de pago —que, según el tribunal remitente, cumplía todos los requisitos para ser considerada una factura en el sentido del Derecho en materia de IVA—, ese plazo ya había expirado.

16. El órgano jurisdiccional de primera instancia y el Tribunal da Relação de Lisboa (Audiencia de Lisboa, Portugal) consideraron que el momento de inicio del cómputo del plazo, y, por lo tanto, el momento de nacimiento del derecho a deducción, es el de la emisión de las facturas iniciales en 2008 y no el de la emisión de los documentos rectificativos en octubre de 2012. Por ello, estos órganos jurisdiccionales desestimaron la demanda, contra lo cual la demandante interpuso recurso ante el Supremo Tribunal de Justiça (Portugal).

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. El Supremo Tribunal de Justiça, que conoce del asunto, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Dilucidar si la Directiva 2006/112/CE, en particular sus artículos 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 y 219, y el principio de neutralidad se oponen a una normativa de la que resulte que, en una situación en la que el cedente de los bienes, sujeto pasivo del IVA, fue sometido a una inspección tributaria de la cual resultó que el tipo de IVA que aplicó en su momento era inferior al que debía aplicar, pagó al Estado el gravamen adicional y pretende obtener el correspondiente pago del adquirente, también sujeto pasivo del IVA, el plazo para que el adquirente pueda proceder a la deducción de dicho gravamen adicional se computa a partir de la expedición de las facturas iniciales y no a partir de la emisión o de la recepción de los documentos rectificativos.
- 2) En caso de respuesta negativa a la cuestión prejudicial anterior, se suscita entonces la duda de si esa misma Directiva, en particular los mismos artículos, y el principio de neutralidad se oponen a una normativa de la que resulte que el adquirente, que recibió documentos rectificativos de las facturas iniciales, emitidos a raíz de la inspección tributaria y del pago al Estado del gravamen adicional y destinados a obtener el reembolso de dicho gravamen adicional, en un momento en que ya había transcurrido el referido plazo para el ejercicio del derecho a deducción, puede negarse a efectuar el reembolso, al entender que la imposibilidad de deducción del gravamen adicional justifica que rechace que se le repercuta.»

18. En relación con estas cuestiones, han presentado observaciones escritas en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia la República de Portugal, Biosafe y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

19. La República de Portugal considera que la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile. Ambas cuestiones prejudiciales tienen la particularidad de haberse planteado ante el tribunal remitente en el marco de un proceso civil en el que las partes se enfrentan esencialmente sobre la cuantía de la contraprestación. La cuantía de la contraprestación depende principalmente de lo estipulado en el contrato (de Derecho civil) entre las partes y, por lo tanto, no queda comprendida en el ámbito de competencia del Tribunal de Justicia. Del mismo modo, la cuestión de si cabe aceptar un aumento posterior de la contraprestación estipulada en el supuesto de que los contratantes hayan incurrido en error, individual o conjuntamente, en la valoración del IVA correcto aplicable a un negocio jurídico es, en principio, una cuestión de Derecho nacional.

20. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la

interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los datos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas.⁶

21. Esta conclusión no puede suponerse para ninguna de las cuestiones prejudiciales planteadas. En el Derecho portugués, parece existir la posibilidad de aumentar con posterioridad la contraprestación debida por el destinatario de la prestación cuando la Administración tributaria haya determinado un importe mayor en concepto de IVA a cargo del prestador. En tal supuesto, puede resultar pertinente (desde el punto de vista del Derecho civil) dilucidar si el destinatario de la prestación puede neutralizar ese IVA adicional mediante deducción. Si el destinatario de la prestación carece de tal derecho, soportará solo el riesgo de error en la liquidación del IVA cuando sea posible aumentar *a posteriori* la contraprestación. Por el contrario, si disfruta de tal derecho a deducción, será el proveedor quien asuma solo el riesgo si la contraprestación no puede ser incrementada con posterioridad. En este sentido, las explicaciones del Tribunal de Justicia sobre la existencia de un derecho a deducción para el destinatario de la prestación pueden resultar cuanto menos útiles al tribunal remitente en el marco del litigio civil. Lo mismo es válido en relación con la segunda cuestión prejudicial. Por consiguiente, cabe considerar admisibles ambas cuestiones prejudiciales.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

1. Fondo de la cuestión prejudicial

22. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide expresamente que se dilucide si «el plazo para que el adquirente pueda proceder a la deducción de dicho gravamen adicional se computa a partir de la expedición de las facturas iniciales y no a partir de la emisión o de la recepción de los documentos rectificativos».

23. Con dicha cuestión, el tribunal remitente no pretende —contrariamente a lo que parecen apuntar las observaciones de la Comisión y de la República de Portugal— que se determine si el plazo de cuatro años establecido en el Derecho nacional es razonable, sino, más bien, si el derecho a deducción nació plenamente ya en el momento en que se realizó la operación (esto es, en 2008), aun cuando las partes supusieron indebidamente que era aplicable un gravamen inferior en concepto de IVA y, por ende, no incluyeron en el precio un importe de IVA mayor ni lo mencionaron en la factura.

24. A este respecto, únicamente caben dos posibilidades: o bien la deducción del impuesto soportado tiene por objeto el importe objetivo, independientemente de las suposiciones de las partes y de la mención de dicho importe en la correspondiente factura, en cuyo caso el derecho a deducción en el presente asunto nació en 2008, o bien la deducción del impuesto soportado queda limitada al importe del IVA mencionado concretamente en la factura, en cuyo supuesto, el derecho a deducción en el presente asunto nació en 2008 en relación con el tipo impositivo del 5 % y sólo en 2012 para el importe diferencial resultante de la aplicación del tipo impositivo del 21 %.

25. Considero que la segunda posibilidad es la acertada. En mi opinión, cabe distinguir el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo* (véanse *infra* los puntos 26 y siguientes) del nacimiento del derecho a deducción *por razón de la cuantía* (véanse *infra* los puntos 34 y siguientes). Un examen más detenido demuestra que esta óptica concuerda con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de facturas con vicios de forma (véanse *infra* los puntos 53 y siguientes).

⁶ Sentencias de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230), apartado 32; de 30 de abril de 2014, Pflieger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 26; de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli (C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363), apartado 27, y de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34), apartado 19.

2. Nacimiento del derecho a deducción por razón del motivo

26. Cuando se examina detenidamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se observa que éste se ha pronunciado hasta ahora principalmente sobre el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo*.

27. Según esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores.⁷

28. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o satisfecho 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.⁸

29. Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para el nacimiento del derecho a deducir, el Tribunal de Justicia ha declarado⁹ que se desprende del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA que, por una parte, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y, por otra parte, deben haber sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

30. En la medida en que el artículo 168 de la Directiva del IVA no impone ningún requisito adicional con respecto a la utilización de los bienes o servicios de que se trate por parte de la persona que reciba los bienes o a quien se presten los servicios, procede concluir que, siempre que concurren los dos requisitos mencionados en el punto anterior, un sujeto pasivo tiene derecho, en principio, a deducir el IVA soportado.¹⁰

31. Esta jurisprudencia sostiene que únicamente resulta determinante el hecho de que la prestación se lleve a cabo entre dos sujetos pasivos y de que el destinatario de aquélla la utilice a su vez para realizar operaciones gravadas. El Tribunal de Justicia parece considerar como mera formalidad la existencia de una factura correcta. Con todo, en esta jurisprudencia, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado únicamente sobre el nacimiento del derecho a deducción por razón del motivo, ya que desde el principio no se discutían ni la cuantía de la deuda tributaria ni la de la deducción.

32. Sin embargo, la cuestión que cabe resolver en el presente asunto no se refiere al nacimiento del derecho a deducción por razón del motivo, sino *por razón de la cuantía*, puesto que en un primer momento se aplicó un tipo impositivo incorrecto. Es pacífico el hecho de que el destinatario de la prestación (en el presente asunto, Flexipiso — Pavimentos, S.A.) tiene derecho a deducir el importe correspondiente al 5%,¹¹ convenido previamente y consignado en la factura, tanto por razón del motivo como por razón de la cuantía.

7 Sentencias de 21 de septiembre de 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712), apartado 39; de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466), apartado 31; de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), apartado 23, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 37.

8 Sentencias de 21 de septiembre de 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712), apartado 40; de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 27; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 39; de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 35, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), apartado 24.

9 Auto de 12 de enero de 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7), apartado 28; sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 28; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyczne (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 40, y de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466), apartado 34; véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 28 y jurisprudencia citada.

10 Sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466), apartado 35.

11 Habida cuenta del artículo 73 de la Directiva del IVA, resulta más preciso hablar del 5/105 de la contraprestación estipulada.

33. Únicamente se cuestiona si el destinatario de la prestación también tenía derecho, ya en 2008, a una deducción equivalente al 21 %, ¹² tipo impositivo correcto que hubiera debido aplicarse, aun cuando ambas partes no partieron de esa premisa ni sabían que se trataba del tipo aplicable.

3. Nacimiento del derecho a deducción por razón de la cuantía

34. Se trata de determinar el *momento del nacimiento del derecho a deducción por razón de la cuantía*. Para ello, no sólo tiene una significación decisiva lo dispuesto en el artículo 168 de la Directiva del IVA, sino también lo establecido en el artículo 178, letra a), de dicha Directiva, en relación con el artículo 226, punto 10, de ésta.

a) Objetivo de la mención del tipo impositivo del IVA aplicable

35. A este respecto, procede comenzar recordando que, a tenor de lo establecido en el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la deducción se practicará globalmente 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». Esto implica que el derecho a deducir el IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir y, segundo, el sujeto pasivo está en posesión de la factura. ¹³

36. Para poder ejercer el derecho a deducción, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA establece la necesidad de estar en posesión de una factura, expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 219 *bis* a 240 de la propia Directiva. Según el artículo 226, punto 10, de ésta, se exige que la factura contenga la mención del «importe del IVA pagadero».

37. Mediante lo dispuesto en el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, el legislador vincula el derecho material de deducción del IVA soportado por el destinatario de la prestación con la posesión de una factura, en la que se mencione el IVA a su cargo. ¹⁴

38. Como el Tribunal de Justicia ya ha señalado, la finalidad que se persigue al vincular el derecho a deducción con la posesión de la correspondiente factura consiste en que las menciones que deben figurar en una factura han de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a deducir el IVA. ¹⁵ Esto atañe en particular a las menciones relativas al objeto de la contraprestación, al momento de realización de la prestación y a la persona del proveedor.

39. Sin embargo, a tal efecto, no es necesario mencionar el importe del IVA que ha de satisfacerse, ya que éste resulta legalmente de la aplicación del tipo impositivo y de la contraprestación estipulada. Se trata de un cálculo matemático basado en una cuestión jurídica (correspondiente al tipo impositivo), que la Administración tributaria puede verificar en cualquier momento sin necesidad de que se mencione expresamente en la factura el «importe del impuesto pagadero» (es decir, el resultado).

12 Habida cuenta del artículo 73 de la Directiva del IVA, resulta más preciso hablar del 21/121 de la contraprestación estipulada.

13 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 35; véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 34.

14 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 60.

15 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inverimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 27; véanse igualmente mis conclusiones presentadas en el asunto Barlis 06 — Inverimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101), puntos 30, 32 y 46.

40. Por lo tanto, la exigencia legal del artículo 226, punto 10, de la Directiva del IVA ha de tener un objetivo más trascendente, que, en mi opinión, consiste en establecer una correlación entre la deuda tributaria del proveedor y el derecho a deducción del destinatario de la prestación.

41. La factura permite al proveedor indicar al destinatario de la prestación qué impuesto, en su opinión, adeuda al Estado y repercute en concepto de impuesto indirecto al destinatario. Tal factura permite al destinatario de la prestación conocer igualmente la cuantía del IVA que soportará cuando abone la factura. La consecuencia es que el destinatario (sólo) podrá solicitar quedar liberado de dicha cuantía —que, en términos generales, corresponde a la deuda tributaria del proveedor en concepto de IVA—.

b) Consideración del principio de neutralidad

42. Además, esta regulación sirve igualmente para aplicar el principio de neutralidad consagrado en el Derecho en materia de IVA. El principio de neutralidad constituye un principio fundamental derivado del carácter de impuesto sobre el consumo del IVA¹⁶ y lleva consigo dos afirmaciones fundamentales.

43. Por un lado, prohíbe que en materia de percepción del IVA se trate de diferente forma a los agentes económicos que efectúan las mismas operaciones.¹⁷ Por otro lado, el principio de neutralidad implica que la empresa, en cuanto actúa como recaudador por cuenta del Estado, ha de quedar libre por completo de la carga final del IVA,¹⁸ en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta.¹⁹

44. En este contexto, quiero llamar la atención sobre el concepto de liberación de la carga. De él se desprende —como también ha señalado recientemente el Abogado General Campos Sánchez-Bordona—²⁰ que sólo cabe la deducción del impuesto soportado si el destinatario de la prestación también está gravado con el IVA. Sin embargo, el gravamen no recae sobre él ya en el momento de realización de la prestación, sino sólo por efecto del pago de la contraprestación y del IVA incluido en ella, en virtud de una factura en la que se mencione tal importe.

45. Esto queda recogido claramente en la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, en la que éste ha declarado expresamente²¹ que el ejercicio inmediato del derecho a deducción parte de la premisa de que, en principio, los sujetos pasivos no suelen efectuar ningún pago y, por tanto, no abonan el IVA que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y de que no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que éste se haya abonado.

46. La medida en que el destinatario de la prestación sea (o vaya a ser) gravado con el IVA resulta en realidad de que se haya incluido el IVA correspondiente en el cálculo de la contraprestación que el destinatario habrá de satisfacer. Saber si se ha incluido el IVA en dicho cálculo sólo puede deducirse de la relación jurídica subyacente y de la liquidación de su realización, es decir, de la factura.

16 El Tribunal de Justicia habla en su sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 43, de un principio de interpretación.

17 Sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 30; de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

18 Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

19 Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57, y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

20 Conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 64.

21 Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

47. Sin el correspondiente acuerdo y sin una factura (relativa a dicho acuerdo) el destinatario de la prestación no podrá pagar ni pagará el IVA al proveedor. De este modo se explica igualmente —como señaló acertadamente el Abogado General Campos Sánchez-Bordona—²² lo dispuesto en el artículo 178 de la Directiva del IVA, que condiciona el ejercicio del derecho a deducción a la posesión de la debida factura.

48. Hasta que el proveedor —como ocurre en el presente asunto— no aplique el tipo impositivo general y no lo repercuta al destinatario mediante la contraprestación (circunstancias que no se daban aún en 2008), el destinatario no está gravado con esa cuantía. Una deducción antes de ese momento no eliminaría el gravamen,²³ sino que, por el contrario, lo favorecería. El destinatario de la prestación podría reclamar en un determinado momento una deducción que el proveedor, al ignorar el mayor importe del IVA, no podría repercutir completamente.

49. En consecuencia, se desprende igualmente del principio de neutralidad, como sostiene la Comisión, que el derecho a deducción por razón de la cuantía sólo nace en la medida en que se indique en la factura, de conformidad con el artículo 226, punto 10, de la Directiva del IVA, «el importe del IVA pagadero».

50. La especial importancia del artículo 226, punto 10, de la Directiva del IVA en relación con las demás formalidades exigidas para las facturas por el propio artículo 226 queda evidenciada en el artículo 203 de la misma Directiva. El elemento necesario para que el destinatario de la prestación pueda deducir el impuesto («el importe del impuesto pagadero») genera una deuda tributaria establecida por ley por el mero hecho de su mención en la factura. En el supuesto contrario —si se ha aplicado por error un tipo impositivo demasiado elevado—, esto implica que se adeude el importe consignado, aunque no corresponda al destinatario de la prestación deducción alguna, puesto que se hizo constar una deuda tributaria más elevada que la establecida por ley.²⁴ Por lo tanto, esa mención —a la que está obligado el proveedor en virtud del artículo 220 de la Directiva del IVA— no sólo produce un efecto formal, sino también material, que atañe tanto al proveedor (artículo 203 de la Directiva del IVA) como, en mi opinión, al destinatario de la prestación (artículo 168 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de ésta).²⁵

51. La demandante en el litigio principal aduce también acertadamente que el hecho de atenerse al momento de la realización de la prestación (o de la emisión de la primera factura tras la realización de la prestación) conllevaría un menoscabo de la libertad contractual de las partes. Éstas se verían obligadas a establecer (desde un punto de vista civil) el precio definitivo dentro del plazo de prescripción fijado por el Estado miembro (en su legislación tributaria) para la recuperación del impuesto soportado. De lo contrario, quedaría descartada la posibilidad de deducción por parte del adquirente. Esto produciría un extraño resultado, ya que el Derecho en materia de IVA está vinculado en principio a las transacciones económicas, pero no pretende remodelarlas.

22 Conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), puntos 58 y ss.

23 Véanse, a este respecto, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 64.

24 Sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 23, y de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 15.

25 Véanse igualmente, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 67.

c) *Conclusión*

52. El tenor y la finalidad del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 226, punto 10, de ésta, y la consideración del principio de neutralidad se oponen a que se considere que la deducción por razón de la cuantía (objetivamente correcta) se genera en el momento en que se lleva a cabo la prestación. El derecho a deducción de Flexipiso Pavimentos, S.A. (en relación con la parte que excede de la cuota indicada al tipo del 5 %) nació por lo tanto —como sostienen la Comisión y Biosafe— como pronto en el año 2012 con la recepción de la correspondiente factura en la que se mencionaba el IVA pagadero.

4. *Jurisprudencia sobre la rectificación retroactiva de facturas*

53. A la anterior conclusión no se opone tampoco la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de facturas. En dicha jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como los establecidos en el capítulo 1 del título X de la Directiva del IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir». En cambio, los requisitos formales de dicho derecho son aquellos que regulan las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, tales como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración.²⁶

54. A este respecto, 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. En consecuencia, siempre que la Administración fiscal disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.²⁷

55. El Tribunal de Justicia ha deducido de lo anterior que la Administración tributaria no puede negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva del IVA si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho.²⁸

56. Habida cuenta de la anterior consideración, podría suponerse que sería posible reivindicar una deducción incluso sin factura, puesto que podría considerarse que una factura no es en su conjunto sino un requisito formal. Así, de determinarse que concurren los requisitos materiales del artículo 168 de la Directiva del IVA, la falta de requisitos formales no podría impedir una deducción. A tal suposición se opone sin embargo claramente el tenor del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA. Por otra parte, el Tribunal de Justicia menciona expresamente en la jurisprudencia citada la rectificación de una factura.²⁹ Por lo tanto, el derecho a deducción sin estar en posesión de una factura no puede deducirse ni de la jurisprudencia citada ni de la Directiva del IVA.

26 Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 47; véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada.

27 Sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 42, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 y 59; véanse igualmente, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, en un supuesto de inversión del sujeto pasivo, y de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 43, también en relación con la inversión del sujeto pasivo.

28 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 43.

29 En su sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 39, el Tribunal de Justicia diferenció expresamente este asunto del que dio lugar a la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 38, indicando que en este último no se disponía previamente de factura, mientras que en el asunto objeto de la sentencia Senatex se había emitido una factura previa, que se abonó con IVA incluido.

57. La duda recae únicamente en si una factura (en el presente asunto, del año 2008) que no mencione el IVA o mencione una cuota inferior a la debida puede considerarse una factura incorrecta en el sentido de la jurisprudencia citada. En este supuesto, la factura podría rectificarse *retroactivamente* en razón de un mero vicio de forma, de modo que también podría, o incluso debería, reclamarse la deducción con efecto retroactivo.

58. A este respecto, procede comenzar indicando que el Tribunal de Justicia ha solido pronunciarse en relación con la rectificación retroactiva de facturas en asuntos muy diferentes del presente. En ellos, el derecho a deducción del impuesto soportado nacía por razón del motivo, y la cuantía era pacífica entre las partes. Por lo tanto, el destinatario de la prestación sabía, gracias a la factura, qué importe de IVA tendría que soportar y en qué medida podría deducirlo. Como muy tarde, con el pago de la factura formalmente incorrecta quedaba sujeto al IVA. En esos asuntos, faltaban únicamente determinadas menciones en la factura, que no afectaban a la cuantía del impuesto debido por el proveedor ni a la del impuesto soportado por el adquirente.

59. No me parece acertado deducir de esa jurisprudencia que también pueda rectificarse retroactivamente la cuantía de la deducción nacida por razón del motivo. Como subrayó el Tribunal de Justicia en el asunto *Senatex*,³⁰ la particularidad de ese asunto residía en que «*Senatex* disponía de las facturas en el momento en que ejerció su derecho a deducir el IVA y había pagado las cuotas de este impuesto soportadas».

60. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha admitido en su jurisprudencia, en favor del destinatario de la prestación —siempre que éste estuviera de acuerdo con el importe del IVA indicado en la factura, lo hubiera abonado y por lo tanto lo hubiera soportado—, la rectificación (retroactiva) de vicios de forma en virtud del principio de proporcionalidad (y con el fin de evitar «intereses de penalización»). Sin embargo, no mencionar el importe del IVA o indicar una cuota demasiado pequeña no es lo mismo que omitir un número de identificación fiscal o indicar una fecha incorrecta o una descripción imperfecta de la prestación. Estas últimas menciones resultan relevantes únicamente para el control de las operaciones por parte de la Administración tributaria.

61. En cambio, la indicación del importe del IVA es decisiva —como se ha indicado *supra* en los puntos 39 y siguientes — para determinar la cuantía del impuesto soportado por el destinatario de la prestación y, con ello, la cuantía de la deducción posible. A diferencia de lo que sucede en el caso de la mayoría de las demás menciones exigidas para las facturas por el artículo 226 de la Directiva del IVA, el artículo 226, punto 10, de ésta no establece un requisito meramente formal para la deducción del IVA, sino que esta mención resulta esencial para la correlación entre la repercusión de una deuda tributaria (véase el artículo 203 de la Directiva del IVA) y la deducción que puede practicar el destinatario de la prestación. En consecuencia, un cambio *a posteriori* del «importe del IVA pagadero» no puede tener efecto retroactivo en el sentido de la jurisprudencia citada del Tribunal de Justicia.

62. El aumento de un importe de IVA no facturado (esto es, no mencionado en la factura) no es equiparable a la mera rectificación de un vicio de forma, sino que es más bien comparable a la emisión de una nueva factura, ya que, en este supuesto el proveedor comunica por primera vez qué cuota del IVA (adicional) va a repercutir y el destinatario de la prestación conoce por primera vez la cuantía (adicional) del IVA con que se le va a gravar en virtud de la relación jurídica y que soportará (adicionalmente) tras el pago de esa factura posterior.

30 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 39.

63. Este carácter material también queda claramente evidenciado por lo dispuesto en los artículos 90 y 185 de la Directiva del IVA. Ambas disposiciones regulan el supuesto de reducción posterior de la base imponible. El artículo 90 de la Directiva del IVA rige en lo relativo al sujeto pasivo, y el artículo 185 de la misma Directiva, en cuanto a la persona con derecho a ejercer la deducción.³¹ Como se desprende del artículo 184 de la Directiva del IVA, la rectificación de la deducción se produce *ex nunc*. Lo mismo es válido para el artículo 90 de la Directiva del IVA, ya que tampoco de él se deduce ningún efecto retroactivo en relación con la deuda tributaria originada hasta entonces. Esta falta de retroactividad en el supuesto de una reducción de la contraprestación de común acuerdo debe ser aplicable igualmente al supuesto de un aumento posterior de la contraprestación, decidido de común acuerdo o incluso unilateralmente, como resultado de un incremento del tipo impositivo (en el presente asunto, del 5 % al 21 %).

64. En consecuencia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la regularización retroactiva de las facturas con vicios de forma, el derecho a deducción nace desde que se está en posesión de una factura que indique por primera vez el importe del IVA pagadero y limite la deducción a la cuantía de ese importe.

5. Síntesis

65. La *existencia* de una factura que mencione claramente la carga del IVA no constituye un mero requisito formal, sino un elemento *material* constitutivo de la deducción. Esto se desprende de la finalidad de las facturas, que, entre otras cosas, consiste en establecer una correlación entre la deuda tributaria y la deducción. Habida cuenta de que la legitimación para deducir el impuesto depende materialmente de si un sujeto pasivo soporta el IVA (porque ya lo ha liquidado junto con la contraprestación) o debe soportarlo (porque se ha comprometido a la correspondiente contraprestación), la mención de esa carga en la factura resulta obligatoria.

66. Ésta es la única interpretación que se ajusta a las particularidades del artículo 226, punto 10, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 203 de ésta, y a los artículos 90, 184 y 185 de la misma.

67. En consecuencia, el derecho a deducir una determinada cuantía nace (y puede ejercerse) desde que el destinatario de la prestación esté en posesión de la factura que mencione un importe de IVA por tal cuantía. En el presente procedimiento, esto no sucedió hasta el año 2012.

68. Por lo tanto, la detallada cuestión planteada por la República de Portugal en relación con el plazo para ejercer dicho derecho con arreglo a la legislación nacional puede quedar abierta. No hay indicios de que el período de cuatro años establecido en la legislación nacional, contado a partir de la fecha de posesión de la factura con el importe del IVA ya aumentado, plantee problemas desde la perspectiva del Derecho de la Unión.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

69. Habida cuenta de la respuesta afirmativa dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

70. Además, la cuestión de la negativa del adquirente a abonar la contraprestación es una cuestión de Derecho civil, para la cual la Directiva del IVA no proporciona respuesta. La cuestión de si un adquirente que ya no tiene derecho a deducir el impuesto debe satisfacer ese importe posteriormente cuando, al concluir el contrato, ambas partes asumieron un tipo de IVA más bajo, depende de la

³¹ En cuanto a esta relación, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 27, y las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto T — 2 (C-396/16, EU:C:2017:763), puntos 56 y ss.

interpretación del contrato teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso individual. Del artículo 73 de la Directiva del IVA sólo puede deducirse que el IVA forma parte de la contraprestación estipulada inicialmente. La cuestión de si, y en qué medida, esta contraprestación inicial debe adaptarse en el futuro es ante todo un problema de reparto de riesgos entre las partes contratantes.

VI. Propuesta de resolución

71. A la luz de las anteriores consideraciones, propongo que se responda del siguiente modo a la petición de decisión prejudicial del Supremo Tribunal de Justiça (Portugal):

«El derecho a deducción nace, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con los artículos 178, letra a), y 226, punto 10, de ésta, por la cuantía del importe del IVA pagadero indicado en una factura, en el momento en el que se recibe dicha factura. Un aumento posterior (rectificación) de ese importe del IVA pagadero en una factura modificada no conlleva el nacimiento del derecho a deducción con efecto retroactivo. Por consiguiente, las disposiciones de la Directiva del IVA se oponen a toda disposición según la cual, en un supuesto como el que es objeto del presente asunto, el plazo para la deducción del impuesto adicional comience a contar desde la emisión de la factura inicial.»