

## Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de septiembre de 2016, asunto [C-156/14](#), *Barlis O6*

### PROCEDIMIENTO PREJUDICIAL – SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO – DIRECTIVA 2006/112/CE – ARTÍCULO 178, LETRA A) – DERECHO A DEDUCCIÓN – CONDICIONES DE EJERCICIO – ARTÍCULO 226, PUNTOS 6 Y 7 – DATOS QUE DEBEN CONSTAR OBLIGATORIAMENTE EN LA FACTURA – ALCANCE Y NATURALEZA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS – FECHA EN LA QUE SE HA EFECTUADO LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Comentamos esta Sentencia para poner de manifiesto, una vez más, la importancia de cumplir los requisitos establecidos por la normativa tributaria a la hora de extender una factura. La factura no puede ser un papel hecho de cualquier manera porque de ser así no podremos utilizarla tributariamente y podemos también ocasionar un perjuicio a los clientes que también tributen en el Impuesto sobre el Valor Añadido. El TJUE se pronuncia en esta ocasión en relación con los requisitos formales que deben contener las facturas, y con la potestad de los Estados miembros de negar la deducción de facturas que incumplan determinados requisitos formales.

Las características del Impuesto sobre el Valor Añadido y, sobre todo, su trascendencia recaudatoria y la generalidad de las operaciones y sujetos pasivos a que afecta, justifica la exigencia de un buen número de obligaciones formales, sean contables, de información, de liquidación, etc.

Las facturas cumplen, dentro del IVA, diversas funciones: de una parte, facilitan a la Administración la comprobación de la aplicación del impuesto; de otra, son el medio a través del cual se efectúa la repercusión del tributo ([artículo 88. Dos de la Ley del IVA](#) –Ley 37/1992, de 28 de diciembre–) y permiten el ejercicio del derecho a deducir ([artículo 97 de la Ley del IVA](#)), puesto que sólo son deducibles las cuotas que se consignan expresa y separadamente en factura, y para la práctica de la deducción se ha de estar en posesión del documento justificativo. Estos artículos recogen la regulación a nivel nacional de lo dispuesto por la normativa comunitaria, en concreto, artículos 220 y 178 de la Directiva del IVA ([2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006](#)).

Teniendo en cuenta estos preceptos legales, la Administración tributaria es absolutamente estricta a la hora de revisar el cumplimiento de todos los requisitos legales de una factura antes de aceptarla como documento válido para justificar la deducción de unas cuotas de IVA.

De acuerdo con el [artículo 2.1 del Reglamento de facturación](#), los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de la misma por todas entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, sin más excepciones que las previstas en el mismo Reglamento. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA. Se pueden documentar varias operaciones en una misma factura, aunque si dichas operaciones

se han realizado en distintas fechas, las mismas deberán haberse efectuado dentro de un mismo mes natural.

El contenido obligatorio de la factura se recoge en el [artículo 6](#) del Reglamento de Facturación –Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre–, en coincidencia con lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva.

De todos los requisitos que se regulan como contenido obligatorio de la factura, los que analiza esta Sentencia son los referidos a la descripción de los servicios y la referencia a las fechas (período) de prestación del servicio. En concreto se refiere a servicios jurídicos. Dichos requisitos se regulan del siguiente modo en la Directiva del IVA:

Artículo 226 de la Directiva:

Punto 6: «la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados».

Punto 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».

Estos artículos de la Directiva se encuentran también en la normativa interna española en el Reglamento de Facturación y, como se puede apreciar, si bien no comparan la definición, en esencia tratan el mismo concepto:

Artículo 6.1 del Reglamento de Facturación:

Letra f): «Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario».

Letra i): «La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura».

Se trata de un asunto en el que la Administración tributaria portuguesa denegó el derecho a la deducción de unas cuotas de IVA soportado de una serie de facturas de servicios jurídicos en cuya descripción figuraba «servicios prestados hasta la fecha» o «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha», y ello pese a haberse aportado posteriormente por el contribuyente a la Administración documentos que describían con mayor detalle esos servicios.

Este último punto es precisamente el que motiva la cuestión prejudicial, que en concreto se refiere a si cabe considerar como insuficiente la descripción mencionada en las facturas, y denegar con fundamento en ello el derecho a la devolución del IVA soportado, aun cuando se pueda contar con información complementaria que confirme la existencia y características del servicio.

El TJUE establece que las descripciones de los servicios jurídicos en las facturas analizadas no cumplen con el contenido obligatorio que se impone por la Directiva. En concreto, considera que la descripción de «servicios prestados hasta la fecha» incumple el contenido obligatorio de la factura del artículo 226.6 (naturaleza de los servicios) y 226.7 (fecha de los servicios), mientras que la descripción de «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» incumple únicamente el requisito del artículo 222.6 (naturaleza de los servicios).

Por lo que respecta a la descripción del servicio, el TJUE fundamenta su resolución en que el concepto de servicios jurídicos «abarca una gran variedad de prestaciones y, entre ellas, prestaciones que no guardan necesariamente relación con una actividad económica», así que si bien admite que no se requiere una descripción exhaustiva de los servicios, entiende que en el caso concreto no se contiene un detalle suficiente como para que la Administración tributaria pueda verificar el derecho a la deducción del IVA por el destinatario.

Hemos de resaltar que el TJUE, siguiendo su propia doctrina, también afirma que los requisitos formales de una factura no deben impedir el derecho a la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales y la Administración cuenta con los datos necesarios para verificar esto último. Por tanto, entiende que la Administración está obligada a tener en cuenta la información complementaria que se le presente.

Es de resaltar que el TJUE no menciona en ningún momento en esta sentencia que sea precisa la emisión de una factura rectificativa para hacer efectivo ese derecho a la deducción del IVA, cuestión que sí había determinado en otros casos de operaciones distintas a los servicios jurídicos y con facturas que contenían errores. En este sentido, la sentencia de fecha [8 de mayo de 2013](#): «Así, cuando se cumplan todos los requisitos materiales necesarios para poder invocar el derecho a la deducción del IVA y, antes de que la autoridad competente adopte su decisión, el sujeto pasivo haya presentado a esta última una factura rectificada, no se le podrá denegar, en principio, ese derecho sobre la base de que la factura inicial incluía un error».

En lo que se refiere al ejercicio de la deducción del IVA de las facturas descritas, el Tribunal declara, como ya hiciera en sentencias anteriores, que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda el derecho a la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido o incumplido determinados requisitos formales. En esta línea podemos ver la sentencia de fecha [22 de diciembre de 2010 \(C-438/09\)](#): «El objeto del régimen de deducciones así establecido es descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza de este modo 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 dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA».

Por ello, siempre que la Administración disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales para la deducción, no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a esa deducción. Corresponderá al órgano jurisdiccional competente verificar si se cumplen los requisitos materiales exigidos para que el sujeto pasivo pueda ejercitar su derecho a deducir el IVA, debiendo tener en cuenta para ello toda la información que proporcionan tanto las facturas como los documentos adicionales que se aporten al efecto.

Finalmente, y no obstante lo anterior, dispone el Tribunal que los Estados miembros son competentes para establecer sanciones en caso de incumplimiento de los requisitos de forma exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA, dado que están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude. No obstante, debe procurarse que esas medidas no vayan más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionen la neutralidad del IVA.

En cambio, los Estados miembros no pueden aplicar como sanción *de facto* el diferir o aplazar el derecho a la deducción por el incumplimiento de meros requisitos formales. Así por ejemplo, la sentencia de fecha [15 de septiembre de 2016](#) (c-518/14): «Ahora bien, si lo que se busca es sancionar la inobservancia de los requisitos formales, existe la posibilidad de establecer sanciones que no impliquen la pérdida del derecho a deducir el impuesto el año en que se expidió la factura, tales como la imposición de una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción».

Por todo lo expuesto, a partir de esta sentencia, la práctica habitual en las facturas emitidas por los despachos de abogados debe ahora replantearse y ser más estricta, para evitar dificultades al cliente a la hora de deducirse la cuota soportada de Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios jurídicos e igualmente para evitar que la Administración Tributaria considere que el abogado está incurriendo en una infracción tributaria sancionable por incumplir las obligaciones de facturación. La normativa española no contempla actualmente ningún tipo infractor para la actuación del destinatario empresario que ejercita el derecho a deducción con una factura incompleta (como mucho cabría la infracción por la falta de ingreso de cuotas de IVA –[artículo 191 de la Ley General Tributaria](#) [LGT]–; en cambio sí que regula una sanción para el abogado que incumple las obligaciones de facturación –[artículo 201 de la LGT](#)–, y que consiste en una multa pecuniaria del 1% del importe de la factura emitida incumpliendo la normativa de facturación.

Por lo tanto, en caso de revisión por la Administración de este tipo de problemáticas de facturas con errores, estas sanciones no suelen ser impuestas, salvo que se trate de facturas que recojan operaciones que adolezcan de vicios «materiales», como tratarse de servicios inexistentes, por ejemplo; sin embargo, como acabamos de reflejar, tras el criterio indicado por sentencia del TJUE, el único camino que le quedaría

abierto a la Administración para penalizar las facturas de servicios jurídicos incompletas en cuanto a su descripción sería precisamente sancionar al emisor de las facturas.

Mejor evitarlo y hacer las facturas correctamente: es decir, las facturas por servicios jurídicos deben tener un detalle específico de los servicios concretos prestados y del período en que se han realizado.

También se ha postulado por el sector otra opción que entienden que debería ser admitida por la Administración: incluir en el texto de la factura la referencia como «anexo» al contrato de prestación de servicios o a la propuesta de servicios aceptada por el cliente, de tal forma que el detalle de los servicios y el período sea fácilmente comprobable por la Administración por medio de este último documento referenciado y, por tanto, incorporado en la factura.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO  
*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
[mguervos@usal.es](mailto:mguervos@usal.es)