Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 15 de septiembre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 167, artículo 178, letra a), artículo 179 y artículo 226, punto 3 — Deducción del impuesto soportado — Emisión de facturas sin número fiscal ni número de identificación a efectos del IVA — Normativa de un Estado miembro que impide la rectificación de una factura con efectos retroactivos»

En el asunto C-518/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributario del Land de Baja Sajonia, Alemania), mediante resolución de 3 de julio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de noviembre de 2014, en el procedimiento entre

Senatex GmbH

y

Finanzamt Hannover-Nord

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de enero de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Senatex GmbH, por el Sr. D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, y el Sr. A. Hüttl, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de febrero de 2016;

* Lengua de procedimiento: alemán.

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).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Senatex GmbH y el Finanzamt Hannover-Nord (Administración tributaria de Hannover-Norte, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de esta última a admitir la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por Senatex en los ejercicios en que se expidieron las facturas presentadas por esta empresa, basándose en que las facturas originales no cumplían los requisitos establecidos en la legislación fiscal nacional.

Marco jurídico

Normativa de la Unión Europea

3 A tenor del artículo 63 de la Directiva 2006/112:

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

4 El artículo 167 de dicha Directiva establece:

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

5 Según el artículo 168 de la citada 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;

[...]»

6 El artículo 178 de la misma 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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]»

7 El artículo 179 de la Directiva 2006/112 está así redactado:

«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.»

8 El artículo 219 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

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

9 A tenor del artículo 226 de la citada 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:

[...]

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;

[...]»

10 El artículo 273 de la misma Directiva establece:

«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 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 alemán

11 Con arreglo al artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «UStG») los empresarios podrán deducir, como impuesto soportado, el impuesto legalmente devengado por las entregas de bienes y otras prestaciones efectuadas por otros empresarios en el ejercicio de su actividad (prestaciones en las que se soporta el impuesto).

12 El artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, segunda frase, de la UStG establece que, para poder ejercer el derecho a la deducción del IVA, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida de conformidad con lo dispuesto en los artículos 14 y 14a de la UStG. Dicha factura deberá contener, en particular, todos los datos enumerados en el artículo 14, apartado 4, números 1 a 9, de la UStG.

13 Según reiterada jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), las cuotas del impuesto sólo podrán deducirse en el período impositivo en el que se cumplan los requisitos materiales para el ejercicio de este derecho en el sentido del artículo 15, apartado 1, primera frase, de la UStG.

14 El artículo 31, apartado 5, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de desarrollo de la UStG) establece, con carácter general, que podrá rectificarse una factura que no contenga todos los datos exigidos en los artículos 14, apartado 4, o en el artículo 14a de la UStG, o que contenga datos inexactos. A tal fin, bastará con comunicar los datos omitidos o inexactos mediante un documento que haga referencia clara y específica a la factura de que se trate. Este documento rectificativo estará sometido a los mismos requisitos de forma y de contenido del artículo 14 de la UStG.

15 En los casos particulares en los que el IVA se indique de forma inexacta o injustificada, se aplicará por analogía, en virtud del artículo 14c, apartados 1 y 2, de la UStG, lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, de la misma ley. Según este último precepto, la rectificación de facturas no tendrá efectos retroactivos, sino que sólo surtirá efectos en el período en el que se haya enviado la factura rectificada a su destinatario, o en el que se haya admitido la solicitud de rectificación, una vez eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

16 Si se deniega la deducción por datos incompletos o inexactos en la factura, puede obtenerse el derecho a la deducción, con arreglo a la legislación alemana, en el momento en que se proceda, efectuando las correcciones pertinentes, a la rectificación de la factura. En tal caso, no obstante resultar inalterados los ingresos fiscales derivados del IVA, el devengo de los intereses de demora previstos en el artículo 233a de la Abgabenordnung (Código General Tributario) dará lugar a una carga financiera adicional.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Senatex desarrolla una actividad empresarial como comerciante al por mayor de tejidos. En sus declaraciones fiscales de los años 2008 a 2011, declaró un IVA soportado relativo a ciertas liquidaciones de comisiones de sus agentes comerciales y a varias facturas recibidas de un creativo publicitario.

18 El 21 de enero de 2013, la Administración tributaria decidió efectuar una inspección, en las propias oficinas de la empresa y entre los días 11 de febrero y 17 de mayo de 2013, con objeto de verificar si las declaraciones fiscales de Senatex de los años 2008 a 2011 eran correctas. Con ocasión de dicha actuación inspectora, la Administración tributaria estimó que no era deducible el IVA soportado derivado de las comisiones giradas por Senatex a favor de sus agentes comerciales, dado que tales liquidaciones no constituían facturas expedidas regularmente en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, en relación con lo dispuesto en el artículo 14, apartado 4, de la UStG. Según el citado órgano inspector, ni en los documentos que contenían las liquidaciones de comisiones ni en sus anexos constaba el número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA del destinatario. Las mencionadas liquidaciones tampoco hacían referencia a ningún otro documento en el que pudieran obtenerse esos datos. En cuanto a las facturas expedidas por el publicista, la Administración tributaria se basó en las mismas razones para concluir que las cuotas de IVA soportado en las mismas tampoco eran deducibles.

19 El 2 de mayo de 2013, cuando aún estaba desarrollándose la actuación inspectora en sus oficinas, Senatex procedió a rectificar las liquidaciones de comisiones de los años 2009 a 2011 devengadas a favor de sus agentes, consignando el número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA de cada uno de ellos en los correspondientes documentos. En la misma fecha y, por tanto, durante la antedicha actuación inspectora, fueron rectificadas de forma análoga las facturas del publicista de los años 2009 a 2011.

20 A pesar de los hechos referidos anteriormente, la Administración tributaria practicó, el 2 de julio de 2013, diversas liquidaciones tributarias rectificativas de los años 2008 a 2011, por las que se minoraba la cuota de IVA que Senatex tenía derecho a deducir, basándose en las conclusiones de la actuación inspectora descrita, en virtud de las cuales los requisitos para tal deducción, que sólo se verificaron una vez rectificadas las facturas, es decir, durante el año 2013, no se cumplían en aquellos años.

21 Mediante escrito de 19 de julio de 2013, Senatex formuló una reclamación contra las citadas liquidaciones tributarias. En el correspondiente procedimiento, se puso de manifiesto que Senatex no había rectificado las liquidaciones de comisiones giradas en 2008, a las que aludían las mencionadas liquidaciones tributarias. Dicha empresa, en efecto, no rectificó las liquidaciones de comisiones a favor de sus agentes comerciales ni las facturas del publicista, correspondientes al ejercicio 2008, hasta el 11 de febrero de 2014, fecha en la que completó los respectivos documentos consignando el número fiscal o el número de identificación a efectos del IVA de aquéllos.

22 Mediante resolución de 3 de marzo de 2014, la Administración tributaria desestimó el recurso interpuesto por Senatex, insistiendo en su tesis según la cual, habida cuenta de que los requisitos para la deducción del IVA no se cumplieron hasta que no se procedió a rectificar las facturas, en los años 2013 y 2014, la rectificación de la factura no podía surtir efectos, retroactivamente, en la fecha en la que se realizó la correspondiente prestación.

23 El 5 de marzo de 2014, Senatex interpuso, contra la antedicha resolución, el recurso que debe resolver el órgano jurisdiccional remitente, el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributario del Land de Baja Sajonia, Alemania). Para Senatex, las rectificaciones que efectuó tienen efectos retroactivos, puesto que fueron realizadas antes de la última resolución administrativa, a saber, la resolución de la Administración tributaria de 3 de marzo de 2014 por la que se desestimó su reclamación. Por lo tanto, mediante su recurso, Senatex solicita al órgano jurisdiccional remitente que anule las liquidaciones tributarias rectificativas de los años 2008 a 2011 practicadas por la Administración tributaria.

24 En tales circunstancias, el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributario del Land de Baja Sajonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La eficacia *ex nunc* de la primera expedición de una factura, proclamada por el Tribunal de Justicia en su sentencia [de 29 de abril de 2004,] Terra Baubedarf-Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)], ¿queda relativizada en un caso, como el de los presentes autos, de rectificación de una factura incompleta, en virtud de las sentencias [de 15 de julio de 2010,] Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)] y [de 8 de mayo de 2013,] Petroma Transports y otros [(C-271/12, EU:C:2013:297)], por las que, en definitiva, el Tribunal de Justicia resolvió a favor de la retroactividad en un supuesto de tales características?

2) ¿Qué requisitos mínimos debe reunir una factura para poder ser rectificada con efectos retroactivos? ¿Es necesario que la factura original contenga un número fiscal o un número de identificación a efectos del IVA, o éstos pueden añadirse más adelante aunque manteniéndose la deducción del impuesto soportado en virtud de la factura original?

3) ¿Procede considerar realizada en tiempo hábil una rectificación de factura que se lleve a cabo en el marco de un procedimiento de recurso administrativo entablado contra la resolución (liquidación tributaria rectificativa) de la Autoridad tributaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

25 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura, y no en el que se expidió ésta inicialmente.

26 Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 23 y jurisprudencia citada).

27 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en 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 dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 27 y jurisprudencia citada).

28 En virtud del artículo 167 de la Directiva 2006/112, 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 (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).

29 En lo que concierne a los requisitos formales del derecho a la deducción, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 41, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 29). A tenor de lo dispuesto en el artículo 226, punto 3, de la antedicha Directiva, en la factura deberá constar, entre otros extremos, el número de identificación a efectos del IVA con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios.

30 En el presente caso, de la resolución de remisión se deduce que, en un primer momento, ni en las facturas ni en las liquidaciones de comisiones controvertidas en el litigio principal constaba el número de identificación a efectos del IVA que exige el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112, pues Senatex no completó ese dato hasta varios años después de la fecha en que se expidieron aquellos documentos. Es cuestión pacífica que tanto las facturas como las liquidaciones mencionadas contenían los demás datos obligatorios previstos por el referido artículo.

31 El órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, en determinadas circunstancias, el derecho a deducir el IVA solamente puede ejercerse el año en el que se ha rectificado la factura original, y no el año en que se expidió tal factura.

32 Hay que comenzar señalando que la Directiva 2006/112 contempla la posibilidad de rectificar una factura en la que se ha omitido alguna mención obligatoria. Esta posibilidad está prevista en el artículo 219 de la Directiva, que dispone que «se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial».

33 Las partes no discuten que las facturas de que se trata en el litigio principal fueron debidamente rectificadas.

34 Es cierto, asimismo, que el Tribunal de Justicia, en el apartado 43 de la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), así como en el apartado 34 de la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), confirmó que la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas. Ahora bien, en dichas sentencias, como señaló el Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia no abordó la problemática de la eficacia temporal de la rectificación respecto del ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

35 A este respecto, procede recordar que, a tenor de lo establecido en el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, 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». Lo cual implica que el derecho a la deducción del 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, apartado 34).

36 Según el Gobierno alemán, cuando se rectifica una factura para añadir un número de identificación a efectos del IVA que había sido omitido en la factura expedida inicialmente, el requisito relativo a que la factura mencione el número de identificación a efectos del IVA no se cumple hasta el momento de dicha rectificación, por lo que, con arreglo a los artículos 178 y 179 de la Directiva 2006/112, el derecho a la deducción del IVA no podrá ejercerse antes de ese momento.

37 A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse, y que este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas por el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 24 y jurisprudencia citada). El régimen de deducciones tiene por objeto, como se ha recordado en el apartado 27 anterior, liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. No obstante, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece el devengo de intereses de demora sobre los importes de IVA que considera adeudados antes de que la factura expedida inicialmente sea rectificada, está imponiendo una carga fiscal a esas actividades económicas, derivada del IVA, pese a que el sistema común de este impuesto garantiza la neutralidad respecto de la carga fiscal de tales actividades.

38 En segundo lugar, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42

y jurisprudencia citada, así como de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 43). Pues bien, como se ha recordado en el apartado 29 anterior, el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA.

39 En tercer lugar, si bien es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 38 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), que el derecho a la deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y el sujeto pasivo esté en posesión de la factura, ha de advertirse que en el asunto que dio lugar a esa sentencia, al afectar a una empresa que no poseía la factura en el momento en que ejerció el derecho a la deducción, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la eficacia temporal de una rectificación de la factura expedida inicialmente. Como señaló el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, dicho asunto difiere del litigio principal 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.

40 En cuarto lugar, el propio Gobierno alemán ha admitido, en la vista, que la rectificación *a posteriori* de una factura con el fin, por ejemplo, de corregir un error en el número de identificación a efectos del IVA que figura en ella no impide, en determinadas circunstancias, que pueda ejercerse el derecho a la deducción el año en que fue expedida la factura. No ha ofrecido, en cambio, ninguna razón convincente que justifique por qué, a su juicio, no se dan en el presente asunto tales circunstancias.

41 Finalmente, se ha de precisar que los Estados miembros son competentes para establecer sanciones en casos de incumplimiento de los requisitos de forma exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA. En virtud de lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, siempre que las medidas de que se trate no vayan más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionen la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 62).

42 El Gobierno alemán indicó en la vista que el hecho de aplazar el derecho a la deducción del IVA hasta el año en el que se efectúe la rectificación equivalía a una sanción. 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 63). Además, el devengo de intereses de demora, previsto por la normativa controvertida en el litigio principal, que lleva consigo el aplazamiento del referido derecho no tiene en cuenta, en ningún caso, cuáles son las circunstancias que exigieron la rectificación de la factura expedida inicialmente, por lo que se trata de una medida que va más allá de lo que es necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia.

43 A la vista de todas las consideraciones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió ésta inicialmente.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

44 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o práctica nacional en virtud de la cual el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el IVA cuando la rectificación de la factura se efectúa después de que las autoridades fiscales hayan adoptado una resolución en la que se declare no deducible el IVA.

45 Esta cuestión tiene por objeto, en esencia, determinar si es lícito que las autoridades fiscales califiquen de extemporánea la rectificación de una factura con el fin de añadir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, si no se efectúa antes de que aquéllas adopten una resolución en la que se niegue la deducibilidad de las cuotas.

46 Tanto de las observaciones del Gobierno alemán como de las formuladas por Senatex se infiere que la Administración tributaria, en el litigio principal, manifestó el propósito de admitir las facturas rectificadas que presentó Senatex, por lo que no puede afirmarse que considere tales rectificaciones extemporáneas.

47 En tales circunstancias, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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:

«El artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, 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 se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a deducir el mencionado impuesto repercutido en la factura rectificada puede ejercitarse únicamente el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió ésta inicialmente.

Firmas