

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 15 de noviembre de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168, letra a), 178, letra a), y 226, punto 5 — Deducción del impuesto soportado — Menciones obligatorias en las facturas — Confianza legítima del sujeto pasivo en la concurrencia de los requisitos del derecho a deducción»

En los asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resoluciones de 6 de abril de 2016, recibidas en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2016, en los procedimientos entre

Rochus Geissel, que interviene en calidad de liquidador de RGEX GmbH i.L.

y

Finanzamt Neuss (C-374/16),

y entre

Finanzamt Bergisch Gladbach

e

Igor Butin (C-375/16),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente) y A. Borg Barthet, la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Butin, por el Sr. L. Rodenbach, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;
- 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 5 de julio de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a), 178, letra a), y 226, punto 5, 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»).

2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de litigios entre, por una parte, el Sr. Rochus Geissel, en calidad de liquidador de RGEX GmbH i.L., y el Finanzamt Neuss (administración tributaria de Neuss, Alemania) y, por otra parte, el Finanzamt Bergisch Gladbach (administración tributaria de Bergisch Gladbach, Alemania) y el Sr. Igor Butin, relativos a la denegación por parte de dichas administraciones tributarias de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado que figura en facturas que contienen la indicación de la dirección en la que se puede establecer contacto con el emisor por correo postal, pero en la que éste no ejerce actividad económica alguna.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 168 de la Directiva IVA dispone:

«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;

[...]».

4 El artículo 178 de esta Directiva tiene la siguiente redacción:

«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;

[...]».

5 El artículo 220 de la citada Directiva establece:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente 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;

[...]».

6 El artículo 226 de la Directiva IVA indica:

«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:

[...]

5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;

[...]».

7 El artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO 1986, L 326, p. 40), dispone que, a efectos de dicha Directiva, se entenderá por «sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad», el sujeto pasivo enunciado en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que, durante el período a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 86/560, no haya tenido en dicho territorio ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en el Estado miembro a que se refiere el artículo 2, con determinadas excepciones.

Derecho alemán

8 El artículo 14 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«1. Se entenderá por factura todo documento en virtud del cual se liquide una entrega de bienes o una prestación de servicios, al margen de la denominación que dicho documento reciba en el giro o tráfico ordinario. Deberá garantizarse la autenticidad del origen de la factura, la integridad de su contenido y su legibilidad. Por autenticidad del origen se entiende tener garantía de la identidad del emisor de la factura [...]

[...]

4. Las facturas deberán incluir los siguientes datos:

1). el nombre completo y la dirección del proveedor y del destinatario; [...]

[...]».

9 El artículo 15 de la UStG establece en su apartado 1:

«El empresario podrá deducir las siguientes cantidades:

1. el impuesto legalmente adeudado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios para las necesidades de su empresa. Para poder ejercer el derecho a la deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 14 y 14a [de la UStG] [...]

[...]».

10 Con arreglo al artículo 31, apartado 2, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios), para satisfacer los requisitos del artículo 14, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG, basta con que el nombre y la dirección de la empresa que realiza la prestación y los de su destinatario puedan determinarse de manera inequívoca con las menciones que figuran en la factura.

11 El artículo 163 del Abgabenordnung (Código Tributario; en lo sucesivo, «AO»), titulado «Determinación excepcional del impuesto por razones de equidad», dispone:

«Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no fuere equitativo percibir un impuesto, podrá fijarse su cuantía en un importe inferior, y no tenerse en cuenta para su determinación ciertas bases tributarias que lo aumenten. Con el acuerdo del sujeto pasivo, podrá admitirse, en lo que respecta al impuesto sobre la renta, que ciertas bases tributarias, en la medida en que aumenten el impuesto, se computen sólo posteriormente, y que ciertas bases tributarias, en la medida en que disminuyan el impuesto, se computen anticipadamente. La resolución que acuerde aplicar esta excepción podrá unirse a la liquidación del impuesto.»

12 Con arreglo al artículo 227 del AO:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, es injusto percibirla; en esas mismas condiciones podrán reembolsarse o compensarse las cuotas ya satisfechas.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-374/16

13 RGEX es una sociedad de responsabilidad limitada que, en 2008, año al que se refiere el litigio principal, se dedicaba al comercio de vehículos automóviles. Constituida en diciembre de 2007, dicha sociedad se encuentra en liquidación desde 2015. El socio único y administrador de ésta, el Sr. Geissel, la representa ahora como liquidador.

14 En su declaración de IVA correspondiente a 2008, RGEX declaró, en particular, entregas intracomunitarias de vehículos exentas del impuesto y las cuotas del impuesto soportado por importe de 1 985 443,42 EUR en relación con 122 vehículos adquiridos a EXTEL GmbH.

15 La administración tributaria de Neuss no admitió la declaración de RGEX y, mediante resolución de 31 de agosto de 2010, liquidó el IVA correspondiente a 2008 basándose en las

conclusiones de dos inspecciones del IVA. Dicha administración consideró que las entregas de vehículos dirigidas a España declaradas como exentas estaban sujetas al impuesto, ya que los vehículos en cuestión no habían sido llevados a España, sino que se habían comercializado en Alemania. La administración estimó también que las cuotas del impuesto soportado expresadas en las facturas emitidas por EXTEL no eran deducibles porque ésta era una «sociedad ficticia» que carecía de establecimiento en la dirección que figuraba en sus facturas.

16 Después de impugnar sin éxito dicha resolución, RGEX interpuso un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf, Alemania), que lo estimó en lo referente a la imposición de un vehículo y lo desestimó en todo lo demás por infundado.

17 El Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) declaró, en particular, que, si bien el domicilio social de EXTEL se encontraba en la dirección indicada en sus facturas, se trataba de una mera dirección a efectos postales. En esa dirección únicamente podía establecerse contacto con EXTEL por correo postal, ya que la sociedad no desarrollaba ninguna de sus actividades comerciales en esa dirección.

18 Dicho tribunal desestimó las alegaciones basadas en una supuesta confianza legítima de RGEX acerca de la autenticidad de la dirección que figura en las facturas emitidas por EXTEL. En su opinión, el principio de protección de la confianza legítima no puede tenerse en cuenta en la liquidación del impuesto, sino, a lo sumo, con motivo de una medida de equidad con arreglo a los artículos 163 y 227 de la AO.

19 El Sr. Geissel, en calidad de liquidador de RGEX, interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), alegando que la dirección a que se refieren el artículo 14, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG y el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA sirve para identificar al emisor de la factura y requiere únicamente que en esa dirección el emisor reciba la correspondencia.

20 El órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al Derecho nacional, RGEX no tiene derecho a la deducción que reclama del impuesto soportado expresado en las facturas emitidas por EXTEL, ya que ésta no ejerce ninguna actividad económica propia en la dirección que figura en sus facturas. En efecto, en una resolución dictada en un procedimiento paralelo, el órgano jurisdiccional remitente declaró que la «dirección completa» del artículo 14, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG implica que el empresario ejerza en ella su actividad económica. Si bien, de conformidad con una instrucción administrativa de Derecho nacional, la administración tributaria considera suficiente que «se indiquen en lugar del domicilio» el apartado de correos o su dirección para el público, dicha instrucción no es vinculante para los tribunales.

21 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse que la factura necesaria para el ejercicio del derecho a deducir con arreglo al artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA], contiene la “dirección” que exige el artículo 226, punto 5, de dicha Directiva cuando el empresario que realiza la prestación indica, en la factura que expide al respecto, una dirección en la que se puede establecer con él contacto por correo postal pero no ejerce actividad económica alguna?

2) ¿Se opone el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA], habida cuenta del principio de efectividad, a una práctica nacional que tiene en cuenta la buena fe del destinatario de la prestación en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la

deducción de las cuotas soportadas únicamente fuera del procedimiento de liquidación del impuesto, en un procedimiento especial de equidad? ¿Cabe invocar a este respecto el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA]?»

Asunto C-375/16

22 En los años 2009 a 2011, el Sr. Butin, que explota un concesionario de vehículos en Alemania, aportó facturas para deducir el IVA soportado por una serie de vehículos adquiridos a la empresa Z, destinados a su reventa. En ocasiones los vehículos se entregaban al Sr. Butin o a sus empleados en el lugar en que Z tenía su domicilio social —pese a que Z no explotaba un concesionario en dicha dirección— y en ocasiones en lugares públicos, como estaciones de ferrocarril.

23 En el marco de una inspección fiscal practicada al Sr. Butin, la administración tributaria de Bergisch Gladbach llegó a la conclusión de que las cuotas del IVA soportado que figuraban en las facturas expedidas por Z no eran deducibles, dado que la dirección del proveedor que Z había hecho constar en esas facturas era incorrecta. Ha quedado acreditado que esa dirección servía únicamente como dirección a efectos postales y que Z no disponía de un establecimiento permanente en Alemania.

24 El 13 de septiembre de 2013, dicha administración tributaria emitió liquidaciones modificadas del IVA con respecto a los ejercicios 2009 a 2011. Mediante resolución de 1 de octubre de 2013, denegó la solicitud del Sr. Butin de que se modificara a la liquidación del impuesto por razones de equidad con arreglo al artículo 163 del AO.

25 El Finanzgericht Köln (Tribunal Tributario de Colonia, Alemania) estimó el recurso del Sr. Butin, mediante el que este último impugnó la liquidación practicada por la administración tributaria de Bergisch Gladbach. Según dicho tribunal, la «dirección» en el sentido del artículo 14, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG no entraña que en ese lugar deban desarrollarse actividades comerciales. Además, consideró que el recurso debía considerarse fundado en relación con la pretensión subsidiaria de modificación de la liquidación tributaria por razones de equidad. En su opinión, el Sr. Butin había hecho todo cuanto estaba razonablemente en su mano para verificar la condición de empresario de Z y la veracidad de los datos que figuraban en las facturas emitidas por esa empresa.

26 La administración tributaria de Bergisch Gladbach interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht Köln (Tribunal Tributario de Colonia) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario). Alega, en particular, que puesto que las facturas emitidas por Z no contienen, contrariamente a lo que sostiene el Sr. Butin, la dirección en la que la empresa ejerce sus actividades comerciales, y dado que el Sr. Butin no hizo cuanto se podía esperar razonablemente de él para cerciorarse de la veracidad de los datos que figuraban en dichas facturas, no debe conferirse el derecho a deducir el impuesto soportado en un procedimiento de equidad.

27 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Exige el artículo 226, punto 5, de la [Directiva IVA] la mención de una dirección del sujeto pasivo en que éste desarrolle su actividad económica?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

- a) ¿Basta como mención de la dirección con arreglo al artículo 226, punto 5, de la [Directiva IVA] una dirección a efectos postales?
- b) ¿Qué dirección debe mencionarse en la factura en el caso de un sujeto pasivo que explota una empresa (por ejemplo, de comercio por Internet) que no dispone de un local comercial?
- 3) En caso de que no se cumplan los requisitos formales del artículo 226 de la [Directiva IVA], ¿se debe conceder la deducción del impuesto soportado siempre que no exista fraude fiscal o que el sujeto pasivo no conociera ni pudiera conocer su implicación en un fraude, o en ese caso el principio de protección de la confianza legítima requiere que el sujeto pasivo haya hecho todo lo que se le pueda exigir razonablemente para comprobar la veracidad de los datos de la factura?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de julio de 2016, los asuntos C?374/16 y C?375/16 se acumularon a los efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 y las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el asunto C?375/16

29 Mediante la primera cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 y las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el asunto C?375/16, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva IVA, en relación con el artículo 226, punto 5, de ésta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado a que se indique en la factura la dirección del lugar en que el emisor de ésta ejerce su actividad económica.

30 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, en virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva IVA, para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de esa Directiva.

31 El artículo 226 de la citada Directiva enumera las menciones que son obligatorias en la factura. El punto 5 de dicho artículo establece, en particular, la obligación de indicar el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario.

32 En virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de diciembre de 2009, *Yaesu Europe*, C?433/08, EU:C:2009:750, apartado 24, y de 6 de julio de 2017, *Air Berlin*, C?290/16, EU:C:2017:523, apartado 22).

33 En primer lugar, por lo que respecta a la redacción del artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA, ha de señalarse que difiere en las distintas versiones lingüísticas de esta disposición. Algunas de ellas, como las versiones en español, inglés, francés o letón, indican, respectivamente, «nombre completo y la dirección», «the full name and address», «nom complet et l'adresse » o «pilns v?rds vai nosaukums un adrese», mientras que otras versiones, como las versiones en alemán o italiano, establecen la obligación de mencionar el «vollständigen Namen und die vollständige Anschrift» o el «nome e l'indirizzo completo».

34 Sin embargo, la ausencia o la presencia del adjetivo «completo» en la formulación de este requisito no permite determinar si la dirección indicada en la factura debe corresponder al lugar en que el emisor ejerce su actividad económica.

35 Además, ha de señalarse que el significado habitual del término «dirección» tiene un alcance amplio. Como el Abogado General ha señalado en el punto 36 de sus conclusiones, el significado habitual de este término abarca cualquier tipo de dirección, incluida una mera dirección a efectos postales, siempre que se pueda contactar con la persona de que se trate en dicha dirección.

36 Por otra parte, el artículo 226 de la Directiva IVA especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestimenti Imobiliari e Turistici, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 25).

37 De ello se deduce que las obligaciones relativas a dichas menciones deben interpretarse de manera estricta por cuanto no es posible que los Estados miembros establezcan obligaciones más exigentes que las dimanantes de la Directiva IVA.

38 Por consiguiente, los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva IVA (sentencia de 15 de septiembre 2016, Barlis 06 — Inwestimenti Imobiliari e Turistici, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 25).

39 En segundo lugar, en lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 226 de la Directiva IVA, debe recordarse que el derecho a la deducción del IVA no puede, en principio, limitarse (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 37).

40 El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de esta Directiva constituye un requisito formal del derecho a la deducción del IVA. Pues bien, la deducción del IVA soportado debe concederse si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 38 y jurisprudencia citada). De ello resulta que la forma en que se indique la dirección del emisor de la factura no puede constituir un requisito determinante a efectos de la deducción del IVA.

41 En tercer lugar, por lo que atañe a la interpretación teleológica del artículo 226 de la Directiva IVA, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestimenti Imobiliari e

Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, apartado 27).

42 A este respecto, como ha señalado en esencia el Abogado General en los puntos 40 y 41 de sus conclusiones, la mención de la dirección, del nombre y del número de identificación a efectos del IVA del emisor de la factura tiene por finalidad establecer un vínculo entre una determinada operación económica y un empresario concreto, el emisor de la factura. La identificación del emisor de la factura permite a la administración tributaria comprobar si se ha declarado y pagado el importe del IVA que da derecho a deducción. Esta identificación permite también al sujeto pasivo comprobar si el emisor de la factura es un sujeto pasivo a efectos de la normativa sobre el IVA.

43 En este sentido, debe señalarse que el número de identificación a efectos del IVA del proveedor de los bienes o servicios constituye la información esencial para dicha identificación. Este número es fácilmente accesible y verificable por la administración.

44 Por otra parte, como el Abogado General ha señalado en el punto 43 de sus conclusiones, para obtener un número de identificación a efectos del IVA, las empresas han de llevar a cabo un proceso de registro en el que deben presentar un formulario de registro a efectos del IVA, acompañado de documentos justificativos.

45 De este modo, la mención de la dirección del emisor de la factura, en relación con su nombre y su número de identificación a efectos de IVA, tiene por objeto identificar a dicho emisor y permitir que la administración tributaria lleve a cabo los controles a que se hace referencia en el apartado 41 de la presente sentencia.

46 En este contexto, ha de señalarse también que el Tribunal de Justicia ha declarado que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (véanse, en particular, las sentencias de 22 de octubre de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, apartado 17, y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, apartado 34). Pues bien, para conseguir los objetivos de dicho régimen, no es necesario establecer la obligación de indicar la dirección del lugar en que el emisor de la factura ejerce su actividad económica.

47 Además, esta interpretación resulta corroborada por la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), en la que el Tribunal de Justicia declaró que era posible deducir el IVA soportado basándose en facturas emitidas por una sociedad que el órgano jurisdiccional nacional consideró un operador inexistente. Aunque dicho órgano jurisdiccional había constatado el estado ruinoso del inmueble que la sociedad había designado como domicilio social, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que no pudiera ejercerse ninguna actividad económica en el domicilio social de dicha sociedad no excluye que dicha actividad pudiera llevarse a cabo en lugares distintos del domicilio (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, apartado 35), especialmente cuando las actividades no se realizan físicamente, sino haciendo uso de nuevas tecnologías informáticas.

48 Además, contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos alemán y austriaco, el hecho de que, a efectos del derecho a la deducción del IVA, no se exija que las actividades económicas del sujeto pasivo se ejerzan en la dirección que figura en la factura emitida por éste no resulta desvirtuado por las consideraciones del Tribunal de Justicia en la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397). El análisis del alcance de las expresiones «sede de su actividad económica» y «establecimiento permanente» a efectos de la Directiva 86/560 resulta irrelevante para determinar el significado del concepto de «dirección» que figura en el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA.

49 Así pues, a efectos del ejercicio del derecho de deducción del IVA por el destinatario de los bienes o servicios, no se exige que las actividades económicas del proveedor se ejerzan en la dirección que figura en la factura emitida por éste.

50 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 y a las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el asunto C?375/16 que los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva IVA, en relación con el artículo 226, punto 5, de ésta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado a que se indique en la factura la dirección del lugar en que el emisor de ésta ejerce su actividad económica.

Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 y la tercera cuestión prejudicial en el asunto C?375/16

51 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 y a las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el asunto C?375/16, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial en el asunto C?374/16 ni a la tercera cuestión prejudicial en el asunto C?375/16.

Costas

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

Los artículos 168, letra a), y 178, letra a), 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 relación con el artículo 226, punto 5, de ésta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado a que se indique en la factura la dirección del lugar en que el emisor de ésta ejerce su actividad económica.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.