

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072494

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 14 de febrero de 2019

Sala Novena

Asunto n.º C-562/17

SUMARIO:

IVA. Devoluciones a no establecidos. *Facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA.* Las disposiciones de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo (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) –que han de ser consideradas ley especial respecto a los arts. 170 y 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA)- deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Según la jurisprudencia de este Tribunal [Vid., STJUE, de 8 de mayo de 2013, asunto nº C-271/12 (NFJ050635)], los Estados miembros determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente. Y dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no se haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad) [Vid., STJCE, de 8 de mayo de 2008, asuntos nº C-95/07 y C-96/07 (acumulados) (NFJ028276) y STJUE, de 26 de abril de 2018, asunto nº C-81/17 (NFJ070205)].

Trasladado ello al caso de autos, el principio de equivalencia no resulta vulnerado por el hecho de que la AEAT haya tratado de manera diferente las solicitudes de devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a unos ejercicios –aquellos cuya solicitud de devolución se revisó en un procedimiento anterior, en el que no se presentaron las facturas rectificadas en el extremo que denegó inicialmente la devolución- y a otros –los que se ven por primera vez, con las facturas corregidas según el requerimiento de la Administración en el procedimiento sobre los ejercicios anteriores-.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. En concreto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protegen tanto al contribuyente como a la Administración afectados siempre y cuando tales plazos no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

En el presente asunto, la AEAT requirió a la recurrente para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, aportara las facturas correctas. Del auto de remisión no se desprende que la entidad informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. La sociedad tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables. Por todo ello, procede declarar que, sin

perjuicio de la verificación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por parte de la entidad de su derecho a la devolución del IVA. En este contexto es preciso recordar que, en caso de que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales a resultados de los cuales se desvirtúe el ejercicio del derecho a la deducción del IVA. Pues bien, el mismo razonamiento debe aplicarse tratándose del derecho a la devolución del IVA. No obstante, por lo que respecta al litigio principal, parece que, como ha alegado la Comisión, la AEAT no disponía de los datos necesarios para evaluar el derecho a la devolución del IVA objeto del litigio principal sobre la base de la información que le había facilitado la entidad en relación con otras solicitudes de devolución referidas al mismo proveedor, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. [Vid., Resolución TEAC, de 22 de enero de 2015, RG 7552/2012 (NFJ057292) recurrida en el procedimiento que da origen a esta cuestión prejudicial].

PRECEPTOS:

Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo (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), arts. 2 y 3.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 169, 170 y 171.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.bis.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31 y 31 bis.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 139 y 219.

PONENTE:

Don C. Vajda.

En el asunto C-562/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Audiencia Nacional, mediante auto de 15 de septiembre de 2017, recibido en el Tribunal de Justicia el 25 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

Nestrade, S.A.,

y

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de noviembre de 2018;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Nestrade, S.A., por el Sr. E. Codes Feijoo, procurador, y la Sra. A. Iglesias Querol, abogada;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones 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; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Nestrade, S.A., sociedad mercantil establecida en Suiza, por una parte, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, «AEAT») y el Tribunal Económico-Administrativo Central, por otra parte, en relación con una denegación parcial de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») como consecuencia de una resolución firme anterior a dicha denegación.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Decimotercera Directiva

3. A tenor del artículo 2 de la Decimotercera Directiva:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 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)] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.

2. Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

3. Los Estados miembros podrán exigir la designación de un representante fiscal.»

4. El artículo 3, apartado 1, de la Decimotercera Directiva establece lo siguiente:

«Se concederá la devolución contemplada en el apartado 1 del artículo 2 previa solicitud del sujeto pasivo. Los Estados miembros determinarán las modalidades de dicha solicitud, así como los plazos, el período a que se refiere la solicitud, el servicio competente para recibirla y las cuantías mínimas para las que se pueda solicitar devolución. Determinarán igualmente las modalidades de devolución, así como los plazos. Impondrán al solicitante las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente y evitar el fraude, y en particular el justificante de que desarrolla una actividad económica de conformidad con el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva [77/388]. El solicitante deberá certificar, mediante declaración por escrito, que no ha efectuado, en el período referido, ninguna operación que no responda a las condiciones establecidas en el apartado 1 del artículo 1 de la presente Directiva.»

Directiva 2006/112/CE

5. El artículo 170 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), dispone lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la [Decimotercera Directiva], al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE [del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23)] y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

- a) las operaciones contempladas en el artículo 169;
- b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquirente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.»

6. El artículo 171 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva [2008/9].

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la [Decimotercera Directiva].

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la [Decimotercera Directiva] que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La [Decimotercera Directiva] no se aplicará a:

- a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;
- b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b).»

Derecho español

7. El artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, titulado «Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla», en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal, dispone lo siguiente:

«Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más

especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

[...]».

8. El artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, titulado «Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla», en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal, tiene la siguiente redacción:

«[...]

7. [...]

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de esta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

[...]

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[...]»

9. El artículo 31 bis de dicho Real Decreto establece lo siguiente:

«[...]

3. Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

[...]

5. La tramitación y resolución de las solicitudes de devolución a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 a 11 del artículo 31 de este Reglamento.»

10. A tenor del artículo 139 de la Ley General Tributaria, titulado «Terminación del procedimiento de comprobación limitada»:

«1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

[...]

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional [...].»

11. El artículo 219 de la Ley General Tributaria, titulado «Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones», dispone lo siguiente:

«1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. Nestrade, con sede social y domicilio fiscal en Suiza, realiza en España operaciones sujetas al IVA.

13. El 21 de septiembre de 2010, Nestrade solicitó a la AEAT, por el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en el ámbito de aplicación del IVA español por un empresario no establecido en el territorio de la Unión Europea, la devolución de las cuotas soportadas en los trimestres tercero y cuarto de 2009 con ocasión de la entrega de bienes por su proveedor Hero España, S.A. (en lo sucesivo, «Hero»). Nestrade solicitó igualmente la devolución de todas las demás cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 con ocasión de la entrega de bienes por parte de Hero.

14. Respecto a todos los ejercicios mencionados, la AEAT requirió a Nestrade la aportación de las facturas correspondientes a las entregas de bienes por parte de Hero (en lo sucesivo, «facturas correctas»), ya que en las facturas inicialmente presentadas figuraba el número neerlandés de identificación a efectos del IVA de Nestrade, cuando lo correcto habría sido consignar el número suizo de identificación a efectos del IVA.

15. Así, el 23 de noviembre de 2010, la AEAT requirió a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto de 2009. Nestrade no respondió a dicho requerimiento en el plazo señalado.

16. El 10 de enero de 2011, Hero expidió las facturas rectificativas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009.

17. El 5 de abril de 2011, la AEAT dictó un acuerdo denegando la devolución de 114 662,59 euros, cantidad reclamada por los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009, al no poder determinar el fundamento de la solicitud.

18. Esta resolución, que no fue impugnada por Nestrade, devino firme el 14 de mayo de 2011.

19. El 5 de agosto de 2011, Nestrade solicitó de nuevo a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 y, además, solicitó igualmente la devolución de las cuotas de IVA soportadas durante el período comprendido entre el mes de enero y el mes de marzo de 2011. En esta ocasión, Nestrade presentó las facturas rectificativas y anuló las facturas inicialmente expedidas por Hero para cada uno de esos años, también las relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009.

20. En su resolución de 12 de diciembre de 2011, la AEAT decidió, en primer lugar, acceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, así como a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009, por un importe total de 542 094,25 euros. La AEAT consideró que Nestrade había contestado a sus requerimientos y había aportado las facturas rectificativas reclamadas, y accedió a la devolución tras comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello. En segundo lugar, la AEAT decidió denegar la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por Hero relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. La denegación se basó en el hecho de que esta última devolución ya había sido denegada mediante la resolución de 5 de abril de 2011, la cual había devenido firme el 14 de mayo de 2011.

21. El 8 de marzo de 2012, la AEAT confirmó la resolución de 12 de diciembre de 2011.

22. Nestrade presentó una reclamación económico-administrativa contra las resoluciones de la AEAT de 12 de diciembre de 2011 y de 8 de marzo de 2012. La reclamación fue desestimada mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de enero de 2015. El fundamento principal de la desestimación fue la existencia de cosa juzgada administrativa.

23. Nestrade interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones de la AEAT de 12 de diciembre de 2011 y de 8 de marzo de 2012 y contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de enero de 2015.

24. El órgano jurisdiccional remitente considera que existe cierta tensión entre, por una parte, el necesario respeto del principio de seguridad jurídica inherente a un acto administrativo firme, como la resolución de 5 de abril de 2011, y, por otra parte, la necesidad de aplicar de manera uniforme el Derecho de la Unión y, en particular, las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas al derecho a la deducción del IVA.

25. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), declaró que procede denegar la devolución del IVA soportado si las facturas rectificativas se aportan a la autoridad fiscal después de que esta haya dictado su resolución denegando el derecho a la devolución. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esa jurisprudencia no debería dejar de aplicarse en una situación como la que es objeto del litigio principal, que se caracteriza por el hecho de que no ha habido negligencia o falta de colaboración con la AEAT por parte de Nestrade y por una vulneración del derecho de defensa de esta sociedad.

26. En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede matizarse la jurisprudencia Petroma (asunto C-271/12) en el sentido de admitir la devolución de cuotas de IVA solicitada por una empresa no establecida en la Unión, a pesar de haber recaído ya una resolución de la autoridad fiscal nacional denegatoria de dicha devolución por no haber respondido la empresa a un requerimiento de información sobre el NIF, teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por la recurrente al atender otros requerimientos?»

Para el caso de que se respondiera afirmativamente a dicha cuestión:

2) ¿Puede entenderse que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia Senatex (asunto C-518/14) exige anular un acto administrativo denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA referidas, teniendo en cuenta que dicho acto se limitó a confirmar una previa resolución administrativa firme denegatoria de la devolución de cuotas, que fue adoptada por la AEAT siguiendo un procedimiento distinto al previsto en la Ley para ese supuesto y que, además, recortaba los derechos del solicitante de la devolución causándole indefensión?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27. Con carácter preliminar procede señalar, en primer lugar, que, en su auto, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a las disposiciones de la Directiva 2006/112 en materia del derecho a la deducción del IVA y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a tales disposiciones.

28. Ahora bien, el hecho de que un órgano jurisdiccional nacional, en el plano formal, haya formulado su petición de decisión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el Tribunal de Justicia le proporcione todos los elementos de interpretación que puedan permitirle resolver el asunto de que conoce, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al redactar sus cuestiones prejudiciales. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de datos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los puntos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (sentencia de 29 de septiembre de 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, apartado 43 y jurisprudencia citada).

29. Como han señalado el Gobierno español y la Comisión Europea, el litigio principal versa sobre una solicitud de devolución de cuotas de IVA presentada por una empresa establecida en un país tercero, concretamente en Suiza. Pues bien, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión se rigen por la Decimotercera Directiva, como se desprende del artículo 2, apartado 1, de esta. El Tribunal de Justicia ha precisado, a este respecto, que las disposiciones de la Decimotercera Directiva y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas ley especial respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112 (sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, apartado 35).

30. Por consiguiente, procede examinar las cuestiones prejudiciales planteadas a la luz de las disposiciones de la Decimotercera Directiva.

31. En segundo lugar, es preciso señalar que el litigio principal no versa sobre la eficacia en el tiempo de las rectificaciones de una factura, cuestión sobre la que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado, en relación con el derecho a la deducción del IVA, en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Versa, en cambio, sobre la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. El órgano jurisdiccional remitente explica que, en Derecho español, tal rectificación no puede producir efectos una vez que la resolución de la Administración mediante la que se deniega la devolución haya adquirido firmeza.

32. Habida cuenta de lo anterior, debe considerarse que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Decimotercera Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de

identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA.

33. El Tribunal de Justicia ha declarado que las disposiciones de la Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se completen mediante la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, C-271/12, EU:C:2013:297, apartado 36). No obstante, es preciso señalar que la Directiva 77/388 tampoco prohibía a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA.

34. Esta apreciación es aplicable también respecto de la Decimotercera Directiva. En efecto, del artículo 3, apartado 1, de esta se desprende que los Estados miembros determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente.

35. Dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad) (véanse, por analogía, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46, y de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38 y jurisprudencia citada).

36. A este respecto, procede recordar que, si bien corresponde al juez nacional apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todas las indicaciones útiles al objeto de resolver el litigio de que conoce (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 36).

37. En lo que atañe, en primer lugar, al principio de equivalencia, procede recordar que, en su virtud, las personas que invocan los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión no deben quedar en situación de desventaja respecto a aquellas que invocan derechos de carácter puramente interno (sentencia de 7 de marzo de 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, apartado 39).

38. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la AEAT vulneró el principio de equivalencia al no revocar su resolución de 5 de abril de 2011 sobre la base del artículo 219 de la Ley General Tributaria. A este respecto, es preciso señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende en modo alguno que el referido artículo se aplique de manera diferente en función de que sea el Derecho de la Unión o el Derecho interno el que confiera el derecho en cuestión.

39. Asimismo, contrariamente a lo que alegó Nestrade en la vista, el principio de equivalencia no resulta tampoco vulnerado por el hecho de que la AEAT haya tratado de manera diferente, por una parte, las solicitudes de devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010 y a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009 y, por otra, la solicitud de devolución de las cuotas de IVA correspondientes a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio de 2009. En efecto, tal diferencia de trato, suponiéndola acreditada, no probaría ninguna diferencia de trato entre los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión y los de carácter puramente interno.

40. Por lo que respecta, en segundo lugar, al principio de efectividad, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos a los particulares por el Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, el desarrollo de este y sus peculiaridades ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios en los que se basa el sistema judicial nacional, como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencia de 7 de marzo de 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, apartado 43 y jurisprudencia citada).

41. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29). El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada).

42. En el presente asunto, la AEAT requirió el 23 de noviembre de 2010 a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas.

43. Es preciso señalar que del auto de remisión no se desprende que Nestrade informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que Nestrade no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

44. En estas circunstancias, procede declarar que, sin perjuicio de la verificación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por parte de Nestrade de su derecho a la devolución del IVA.

45. En este contexto es preciso recordar que, en caso de que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales a resultas de los cuales se desvirtúe el ejercicio del derecho a la deducción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépt?, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 40).

46. El mismo razonamiento debe aplicarse tratándose del derecho a la devolución del IVA. No obstante, por lo que respecta al litigio principal, parece que, como ha alegado la Comisión, la AEAT no disponía de los datos necesarios para evaluar el derecho a la devolución del IVA objeto del litigio principal sobre la base de la información que le había facilitado Nestrade en relación con otras solicitudes de devolución referidas al mismo proveedor, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

47. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que las disposiciones de la Decimotercera Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

Las disposiciones 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Jürimäe

Juhász

Vajda

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de febrero de 2019.

El Secretario

El Presidente

A. Calot

EscobarK. Lenaerts

* Lengua de procedimiento: español.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.