

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073107

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de abril de 2019

Sala 10.^a

Asunto n.º C-691/17

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Inversión del sujeto pasivo. Recuperación del IVA pagado por error, que debió asumirse en inversión del sujeto pasivo. A falta de normativa de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, y las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad. No obstante, si en una situación en la que el proveedor de servicios ha abonado efectivamente el IVA a la Hacienda Pública, la devolución del IVA por esta al destinatario de servicios resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor de servicios, el principio de efectividad puede exigir que el destinatario de servicios pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. En ese supuesto, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al destinatario de servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

En el supuesto de litigio, uno de los proveedores de servicios había sido objeto de un procedimiento de quiebra, lo que constituye un indicio de que podría ser imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo obtener la devolución del IVA que dicho proveedor le facturó indebidamente; por otro lado, en el caso no hay indicio alguno de fraude y los proveedores que emitieron las facturas controvertidas pagaron el IVA a la Hacienda Pública, por lo que ésta no sufrió ningún perjuicio por el hecho de que las facturas se emitieran erróneamente conforme al régimen de tributación ordinario en lugar de al régimen de inversión del sujeto pasivo. Pues bien, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que los prestadores de servicios de que se trata en el litigio reembolsen al sujeto pasivo el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia de dichos proveedores, aquél debe tener la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria, siendo tal solicitud de diferente naturaleza a la solicitud de deducción del IVA que constituye el objeto del litigio principal. Y teniendo establecido el Estado en cuestión un procedimiento de devolución para la recuperación de ese IVA abonado por error a los emisores de las facturas de que se trata, antes de denegar la solicitud de deducción del IVA, la autoridad tributaria no está obligada a verificar si dichos emisores pueden rectificar esas facturas con arreglo a la normativa nacional ni a ordenar tal rectificación.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 178, 199 y 226.

PONENTE:

Don C. Lycourgos.

En el asunto C-691/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 29 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de diciembre de 2017, en el procedimiento entre

PORR Építési Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de enero de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de PORR Építési Kft., por los Sres. É. Radnai y G. Hajdu, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Talabér-Ritz y L. Lozano Palacios, 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 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y de los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de efectividad.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre PORR Építési Kft. (en lo sucesivo, «PORR») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con una liquidación complementaria girada a la primera por no haber aplicado las disposiciones nacionales relativas al régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 167 de la Directiva 2006/112 dispone:

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

4. El artículo 168 de dicha Directiva establece:

«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;
[...]

5. El artículo 178 de la citada Directiva dispone:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

6. A tenor del artículo 199, apartado 1, de la citada Directiva:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14;

[...]

7. El artículo 226 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11 bis) en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la mención «inversión del sujeto pasivo»;

[...]

8. El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, en su versión anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2010/45, tenía la siguiente redacción:

«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:

[...]

11 en caso de exención o cuando el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación;

[...]

Derecho húngaro

9. El artículo 70, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, se incluirán en la base imponible:

[...]

b) los gastos accesorios ocasionados que quien efectúe la entrega del bien o preste el servicio traslade al adquirente del bien o al destinatario del servicio y, en particular, los gastos y costes de comisión u otro tipo de intermediación, de embalaje, de transporte y de seguro;

[...]

10. El artículo 119, apartado 1, de dicha Ley tiene la siguiente redacción:

«Salvo que la presente Ley disponga otra cosa, el derecho a deducción del impuesto nacerá cuando deba calcularse la cuota del impuesto devengado correspondiente al impuesto soportado (artículo 120) [...]»

11. El artículo 120 de esta Ley establece:

«En la medida en que el sujeto pasivo -actuando en tal condición- utilice o explote de otro modo productos o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor el impuesto que:

a) le haya repercutido otro sujeto pasivo -incluidos las personas u organismos sometidos al impuesto sobre sociedades simplificado- en relación con la adquisición de bienes o servicios;

b) deba pagarse en relación con la adquisición de bienes o servicios -incluidas las adquisiciones intracomunitarias de bienes-.

[...]

12. El artículo 127 de la Ley del IVA está redactado en los siguientes términos:

«1. El ejercicio del derecho a deducción queda supeditado al requisito objetivo de que el sujeto pasivo disponga personalmente de:

a) en el supuesto al que se refiere el artículo 120, letra a), una factura expedida a su nombre que demuestre que la operación se ha realizado;

b) en los supuestos a los que se refiere el artículo 120, letra b):

ba) en el supuesto de entregas intracomunitarias, de una factura a su nombre que acredite la realización de la operación, o

bb) en cualquier otro supuesto no comprendido en la letra ba), también de una factura a su nombre que acredite la realización de la operación, o, si en el momento de la determinación del impuesto exigible, la factura no está a disposición del sujeto pasivo, toda la documentación necesaria para el cálculo de la cuota tributaria;

[...]

4. La cuota de IVA soportado que será posible deducir no podrá exceder de la cuantía indicada como IVA en el documento a que se refiere el apartado 1 o que pueda calcularse como tal a partir del mismo.

[...]

13. A tenor del artículo 169 de la Ley del IVA:

«La factura deberá contener obligatoriamente los siguientes elementos:

[...]

j) el impuesto repercutido, a menos que la presente ley excluya dicha mención;

k) en caso de exención o de que el adquirente de los bienes o el prestatario del servicio esté sujeto al impuesto, una referencia a una norma legal u otra remisión clara al hecho de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio

ka) está exenta del impuesto, o

kb) está sujeta al impuesto a cargo del adquirente del bien o del prestatario del servicio;

[...]»

14. El artículo 142, apartado 1, de dicha Ley establece:

«El impuesto será pagado por el adquirente del bien o el prestatario del servicio:

[...]

b) en el supuesto de trabajos de construcción e instalación y demás trabajos de instalación calificables de prestación de servicios, destinados a la construcción, ampliación, transformación y demás modificaciones de inmuebles -incluido el derribo total del inmueble-, siempre y cuando la construcción, ampliación, transformación y demás modificaciones del inmueble estén sujetas a licencia de obra, circunstancia que el prestatario del servicio deberá comunicar previamente y por escrito al prestador del servicio;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Dirección tributaria para grandes contribuyentes de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) llevó a cabo una inspección a posteriori de las declaraciones de PORR en relación con la totalidad de los impuestos y subvenciones públicas correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011.

16. Mediante resolución de 13 de marzo de 2015, dicha autoridad tributaria impuso a PORR el pago de las siguientes cantidades: 88 644 000 forintos húngaros (HUF) (alrededor de 275 000 EUR) en concepto de IVA no pagado; 26 593 000 HUF (aproximadamente 82 200 EUR) en concepto de sanción tributaria; 13 908 000 HUF (aproximadamente 43 000 EUR) de recargo de mora y 500 000 HUF (aproximadamente 1 550 EUR) en concepto de multa por incumplimiento.

17. A raíz de un recurso administrativo interpuesto por PORR contra la resolución de 13 de marzo de 2015, la Administración tributaria confirmó, el 31 de julio de 2015, la referida resolución en lo que respecta a las liquidaciones complementarias del IVA.

18. De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en el marco de la construcción de una autopista, PORR había aceptado, por lo menos de tres proveedores, facturas emitidas en régimen de tributación ordinaria y en las que se indicaba el IVA. PORR había pagado dichas facturas y deducido los importes del IVA indicados, y posteriormente había solicitado su devolución. Pues bien, la Administración tributaria consideró que las facturas controvertidas se referían a una actividad principal de construcción y que, de conformidad con las normas nacionales aplicables, debían tributar con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo. En consecuencia, los emisores de las facturas tenían que haberlas emitido sin el importe de IVA, o con la indicación de que estaban sujetas al régimen de inversión del sujeto pasivo.

19. Por lo tanto, la Administración tributaria declaró que PORR no podía deducir el IVA indicado en esas facturas con arreglo al artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, sino solamente en virtud del artículo 120, letra b), de dicha Ley. Señaló que no se había producido una doble tributación y que el error de facturación cometido no

eximía a PORR de las sanciones impuestas. También subrayó que podía solicitarse a los emisores de las facturas en el asunto principal que las corrigieran.

20. PORR interpuso ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) un recurso contra la resolución de la Administración tributaria. En su recurso, alega, con carácter principal, que la Administración tributaria realizó una calificación errónea de los hechos al considerar que las facturas controvertidas en el litigio principal estaban sujetas al régimen de inversión del sujeto pasivo.

21. Con carácter subsidiario, PORR sostiene que, suponiendo que dichas facturas estuvieran efectivamente sujetas al régimen de inversión del sujeto pasivo, la Administración tributaria la habría privado también del derecho a la deducción del IVA. Dicha sociedad señala que la Administración tributaria no puso en duda la realidad de las operaciones realizadas con las empresas que emitieron las facturas, y añade que estas empresas probablemente cumplieron su obligación de pagar el IVA percibido, es decir, que ingresaron el IVA en la Hacienda Pública.

22. De este modo, PORR observa que la Administración tributaria incumplió su obligación de comprobar si los emisores de las facturas de que se trata en el litigio principal habían pagado el IVA y si todavía les era posible rectificar dichas facturas. Añade que la Administración tampoco tuvo en cuenta la circunstancia de que esta rectificación probablemente quedaba excluida, ya que tras una inspección para comprobar a posteriori las declaraciones no se permite realizar una autocorrección. Concluye que, de este modo, se priva definitivamente a la demandante de la posibilidad de ejercitar su derecho a deducir.

23. En su defensa, la Administración tributaria alega que concedió a PORR el derecho a deducción del IVA soportado en relación con las facturas emitidas con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, lo que excluye el riesgo de doble imposición.

24. El Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) hace referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, si la devolución del IVA pagado por error a las autoridades tributarias resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, el principio de efectividad requiere que el adquirente del bien en cuestión pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al citado adquirente recuperar el impuesto facturado por error con el fin de respetar el principio de efectividad.

25. El órgano jurisdiccional remitente considera que la Administración tributaria debería haber comprobado si los emisores de las facturas podían restituir a la demandante en el litigio principal los importes de IVA pagados erróneamente, y si tenían derecho a reclamar a esa Administración la devolución de esos importes. Dado que la inspección tributaria ya se había iniciado, lo que impedía llevar a cabo una autocorrección, la Administración tributaria debería haber regularizado esta situación. Dicho órgano jurisdiccional solicita también que se dilucide si la demandante en el litigio principal debe poder obtener el importe del IVA indebidamente pagado en el marco de un procedimiento contencioso-administrativo o en el marco de un nuevo procedimiento ante la Administración tributaria.

26. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de efectividad, en el sentido de que se oponen a una práctica de la autoridad tributaria nacional que, sin que exista fraude fiscal, deniega, al liquidar el impuesto, el derecho a deducción que puede ejercerse sobre la base de una factura de IVA emitida conforme al sistema de tributación ordinaria, por considerar que lo correcto habría sido emitir la factura relativa a la operación con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, y sin que antes de que se deniegue el derecho a deducción

- se examine si el emisor de la factura puede devolver al destinatario de la factura el importe de IVA abonado erróneamente, y
- se examine si el emisor de la factura puede legalmente (dentro del marco jurídico nacional) rectificarla y regularizarla, y de este modo obtener de la autoridad tributaria la devolución del impuesto pagado erróneamente por este?

2) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de efectividad, en el sentido de que se oponen a una práctica de la autoridad tributaria nacional que deniega, al liquidar el impuesto, el derecho a deducción que puede ejercerse sobre la base de una factura de IVA emitida conforme al sistema de tributación ordinaria, por considerar que lo correcto habría sido emitir la factura relativa a la operación con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, y según la cual, al liquidar el impuesto, no se dispone que se devuelva al destinatario de la factura el impuesto abonado erróneamente, a pesar de que el emisor de la factura ha satisfecho a la Hacienda Pública el importe del IVA de las facturas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica de la autoridad tributaria en virtud de la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el IVA que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado erróneamente al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del IVA, mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria,

- antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado erróneamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto erróneamente pagado a la Hacienda Pública, o
- decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado erróneamente al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, erróneamente en la Hacienda Pública.

28. Con carácter preliminar, procede señalar que la resolución de remisión no contiene ningún dato que permita al Tribunal de Justicia apreciar la pertinencia de interpretar el principio de proporcionalidad a efectos de la respuesta que debe darse a las cuestiones prejudiciales planteadas. Por consiguiente, la respuesta a estas cuestiones se limitará a la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

29. En primer lugar, es preciso comprobar si es conforme con dichas disposiciones y principios que el derecho a deducir el IVA se deniegue a un destinatario de servicios que se encuentre en una situación como la de PORR.

30. A este respecto, cabe recordar que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 41, y jurisprudencia citada).

31. Asimismo, se ha de señalar que el derecho de deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 37, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 42).

32. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo 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 (sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 24, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 43).

33. Asimismo, procede recordar que, en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un servicio, es deudor del IVA correspondiente a este, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 44 y jurisprudencia citada).

34. En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que las facturas controvertidas en el litigio principal no contenían las menciones obligatorias exigidas en el artículo 169, apartado 1, letra k), de la Ley del IVA y que PORR incurrió en error al pagar a los emisores de las facturas el importe del IVA que figuraba indebidamente en ellas, cuando, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, debería haber pagado directamente el IVA a las autoridades tributarias, en concepto de destinatario de los servicios, conforme al artículo 142, apartado 1, letra b), de dicha Ley, mediante el que Hungría ha puesto en práctica la opción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

35. Así pues, más allá del hecho de que dichas facturas no cumplían los requisitos formales establecidos por la legislación nacional que ha transpuesto esta Directiva, faltaba un requisito de fondo de dicho régimen, a saber, el pago del IVA a las autoridades tributarias por el sujeto pasivo que solicita la deducción. Tal situación impidió que la autoridad tributaria competente verificara la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo y conllevó un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartados 45 y 46).

36. Por otra parte, el IVA pagado por PORR a los proveedores de servicios emisores de las facturas no se había devengado, mientras que el ejercicio del derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 47).

37. Dado que PORR no respetó un requisito de fondo del régimen de inversión del sujeto pasivo y que el IVA que abonó a los prestadores de servicios no se había devengado, dicha sociedad no podía invocar el derecho a la deducción del IVA.

38. En segundo lugar, procede examinar si, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y como PORR alega en esencia, la autoridad tributaria debe comprobar, antes de denegar el derecho a deducir el IVA que un sujeto pasivo ha pagado por error a emisores de facturas, como en el caso del litigio principal, si estos pueden rectificar dichas facturas y devolver al sujeto pasivo el importe del IVA que en ellas se indica. Según PORR, si se admitiera que la autoridad tributaria puede denegar al destinatario de las facturas el derecho a deducir el IVA, sin exigir al mismo tiempo a los emisores de tales facturas que apliquen el régimen de inversión del sujeto pasivo y las rectifiquen, el destinatario de las facturas estaría sujeto a una doble imposición. En el caso de autos, PORR considera que las normas nacionales aplicables a las inspecciones fiscales no permiten a los emisores de las facturas rectificarlas.

39. A este respecto, ha de recordarse que, a falta de normativa de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, y las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartados 50 y 52 y la jurisprudencia citada).

40. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor de servicios que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente de tales servicios puede ejercer frente a dicho proveedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 51).

41. En el caso de autos, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, el Gobierno húngaro ha confirmado, tanto en sus observaciones escritas como en la vista ante el Tribunal de Justicia, que el sistema jurídico húngaro, en particular la regulación procesal que este prevé en materia de devolución de impuestos indebidamente facturados, permite, por un lado, al destinatario de servicios, que es el destinatario de las facturas en las que el IVA se ha facturado por error, ejercitar contra los prestadores de servicios que han emitido dichas facturas una acción de Derecho civil para reclamar el importe percibido en exceso con el fin de recuperar las cantidades indebidamente pagadas y, por otro lado, a esos prestadores de servicios solicitar a la autoridad tributaria la devolución del IVA que han abonado indebidamente.

42. No obstante, ha de señalarse que si, en una situación en la que el proveedor de servicios ha abonado efectivamente el IVA a la Hacienda Pública, la devolución del IVA por esta al destinatario de servicios resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor de servicios, el principio de efectividad puede exigir que el destinatario de servicios pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. En ese supuesto, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al destinatario de servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53).

43. En la vista ante el Tribunal de Justicia, PORR señaló que uno de los proveedores de servicios que había emitido las facturas controvertidas en el litigio principal era o había sido objeto de un procedimiento de quiebra. Sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe efectuar al órgano jurisdiccional remitente, tal afirmación constituye un indicio de que podría ser imposible o excesivamente difícil para PORR obtener la devolución del IVA que dicho proveedor le facturó indebidamente.

44. Cabe añadir que, según indica el órgano jurisdiccional remitente, además de que en el presente asunto no existe indicio de fraude, los proveedores de servicios que emitieron las facturas controvertidas en el litigio principal pagaron el IVA a la Hacienda Pública, por lo que esta no sufrió ningún perjuicio por el hecho de que la facturas se emitieran erróneamente conforme al régimen de tributación ordinario en lugar de al régimen de inversión del sujeto pasivo.

45. En estas circunstancias, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que los prestadores de servicios de que se trata en el litigio principal reembolsen a PORR el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia de dichos proveedores, PORR debe tener la posibilidad de solicitar la devolución

directamente a la autoridad tributaria. Tal solicitud sería, sin embargo, diferente de la solicitud de deducción del IVA que constituye el objeto del litigio principal.

46. Por otra parte, en lo que se refiere a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente respecto a la posible existencia de una obligación de la autoridad tributaria de comprobar que la rectificación de las facturas correspondientes y la recuperación por los emisores de dichas facturas del impuesto erróneamente pagado a la Hacienda Pública son legalmente posibles, procede recordar que el litigio principal versa sobre la denegación por la autoridad tributaria de una solicitud de deducción del IVA formulada por el destinatario de dichas facturas. Es cierto que, como se ha expuesto en los apartados 42 a 45 de la presente sentencia, la posibilidad que tienen los emisores de tales facturas de proceder a su rectificación o de recuperar el impuesto erróneamente pagado a la Hacienda Pública es un aspecto que debe comprobarse para determinar si el destinatario de las facturas de que se trata debe poder dirigir una solicitud de devolución directamente a la autoridad tributaria. En cambio, este aspecto no es pertinente para verificar la conformidad con el Derecho de la Unión de la denegación por la autoridad tributaria de la solicitud de deducción del IVA formulada por el destinatario de las facturas en cuestión, en una situación como la controvertida en el litigio principal.

47. De ello se deduce que, en la medida en que el sistema húngaro permite a PORR recuperar el IVA que ha pagado por error a los emisores de las facturas de que se trata, antes de denegar la solicitud de deducción del IVA, la autoridad tributaria no está obligada a verificar si dichos emisores pueden rectificar esas facturas con arreglo a la normativa nacional ni a ordenar tal rectificación.

48. De las consideraciones anteriores resulta que la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el IVA que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del IVA, mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria,

- antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, o

- decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Costas

49. 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 Décima) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de

que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del impuesto sobre el valor añadido (IVA), mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria,

- antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, o

- decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.