

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073176

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 2 de mayo de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-133/18

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos.** *Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución.* El plazo de un mes para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por dicho Estado miembro no constituye un plazo de caducidad que implique, en caso de inobservancia de dicho plazo o de falta de respuesta, que el sujeto pasivo pierde la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2008/9/CE del Consejo (Devolución del IVA a no establecidos), arts. 1 a 3, 5, 7 a 9, 11, 15, 19 a 21, 23 y 26.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 169, 170 y 171.

**PONENTE:**

*Don C.G. Fernlund.*

En el asunto C-133/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal administrativo de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia), mediante resolución de 14 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

**Sea Chefs Cruise Services GmbH**

y

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, J. Malenovský y C.G. Fernlund (Ponente) y la Sra. L.S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Sea Chefs Cruise Services GmbH, por la Sra. D. Martin-Picod, avocate;

- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. A. Alidière y E. de Moustier y por el Sr. D. Colas, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de enero de 2019;

dicta la siguiente

### Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 20, apartado 2, 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).

2. Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Sea Chefs Cruise Services GmbH (en lo sucesivo, «Sea Chefs»), sociedad establecida en Alemania, y el ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro de Actuación y Contabilidad Pública, Francia), en relación con la decisión de este último de denegar a Sea Chefs su solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) del año 2014 que dicha sociedad había abonado.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

##### *Directiva 2008/9*

3. El considerando 2 de la Directiva 2008/9 está redactado en los siguientes términos:

«Las disposiciones establecidas en [la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, 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 interior del país (DO 1979, L 331, p. 11)] deben modificarse por lo que respecta a los plazos dentro de los cuales se ha de notificar a las empresas las decisiones relativas a las solicitudes de devolución. Al mismo tiempo, ha de preverse que también las empresas deben dar respuesta dentro de los plazos establecidos. Además, procede simplificar y modernizar el procedimiento mediante el uso de tecnologías modernas.»

4. A tenor del considerando 3 de la Directiva 2008/9:

«El nuevo procedimiento debe mejorar la posición de las empresas, pues los Estados miembros estarán obligados a pagar intereses si se ha realizado tarde la devolución, y reforzará el derecho de las empresas a recurrir.»

5. El artículo 1 de esta Directiva establece lo siguiente:

«La presente Directiva establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en 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),] a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución [...]»

6. El artículo 2 de la Directiva 2008/9 dispone:

«A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

5) “solicitante”, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución que presenta la solicitud de devolución.»

7. Según el artículo 3 de esta Directiva:

«La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

[...]»

8. El artículo 5 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE;

[...]»

9. Con arreglo al artículo 7 de la Directiva 2008/9:

«A fin de obtener la devolución del IVA en el Estado miembro de devolución, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución deberá dirigir una solicitud de devolución electrónica al Estado miembro de devolución, y presentarla al Estado miembro en que esté establecido a través del portal electrónico puesto a disposición por ese Estado miembro.»

10. El artículo 8 de la Directiva 2008/9 dispone:

«1. La solicitud de devolución deberá contener la información siguiente:

- a) nombre y apellidos y dirección completa del solicitante;
- b) una dirección para la comunicación electrónica;
- c) una descripción de la actividad comercial del solicitante para la que se adquieren los bienes y servicios;
- d) el período de devolución a que se refiere la solicitud;
- e) una declaración del solicitante de no haber entregado bienes ni prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución durante el período de devolución [...]
- f) el número de identificación a efectos del IVA o el número de identificación fiscal del solicitante;
- g) detalles de la cuenta bancaria, incluidos los códigos IBAN y BIC.

2. Además de la información indicada en el apartado 1, la solicitud de devolución contendrá, en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura o documento de importación, la siguiente información:

- a) nombre y domicilio completo del proveedor de bienes o prestador de servicios;
- b) salvo en caso de importación, el número de identificación a efectos del IVA o el número de identificación fiscal del proveedor de bienes o prestador de servicios que le haya sido asignado por el Estado miembro de devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 239 y 240 de la Directiva 2006/112/CE;

c) salvo en caso de importación, el prefijo del Estado miembro de devolución conforme a lo establecido en el artículo 215 de la Directiva 2006/112/CE;

d) fecha y número de la factura o del documento de importación;

e) base imponible y cuota del IVA expresados en la moneda del Estado miembro de devolución;

f) cuota del IVA deducible calculada de conformidad con el artículo 5 y el artículo 6, párrafo segundo, [de la Directiva 2008/9,] expresada en la moneda del Estado miembro de devolución;

g) cuando proceda, la proporción deducible calculada de conformidad con el artículo 6 [de esta Directiva], expresada en forma de porcentaje;

h) naturaleza de los bienes y servicios adquiridos designados según los códigos del artículo 9 [de dicha Directiva].»

**11.** El artículo 9 de la Directiva 2008/9 establece lo siguiente:

«1. En la solicitud de devolución, la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos se designará con arreglo a los siguientes códigos:

[...]

2. El Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante que facilite información adicional codificada electrónicamente en relación con cada uno de los códigos establecidos en el apartado 1, en la medida en que esa información sea necesaria debido a cualquier limitación del derecho a deducción con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución, o para aplicar las excepciones significativas que haya concedido el Estado miembro de devolución con arreglo a los artículos 395 o 396 de dicha Directiva.»

**12.** El artículo 11 de la Directiva 2008/9 dispone:

«El Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante que facilite una descripción de su actividad comercial mediante el uso de códigos armonizados, que se determinarán con arreglo al artículo 34 bis, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DO 2003, L 264, p. 1)].»

**13.** El artículo 15 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11.

[...]»

**14.** El artículo 19 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«1. El Estado miembro de devolución informará sin demora al solicitante por vía electrónica de la fecha de recepción de la solicitud en dicho Estado miembro.

2. El Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.»

**15.** El artículo 20 de la misma Directiva dispone:

«1. Cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada, podrá solicitar por vía electrónica la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2. Cuando la

información adicional haya sido solicitada [a] una persona que no sea dicho solicitante ni la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, la solicitud solo podrá hacerse por vía electrónica, siempre que el receptor de la solicitud cuente con los medios adecuados.

De ser necesario, el Estado miembro de devolución podrá solicitar información ulterior.

Cuando Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, la información solicitada de conformidad con el presente apartado podrá, asimismo, incluir la presentación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes. En este caso, no serán aplicables los umbrales mencionados en el artículo 10.

2. El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada con arreglo al apartado 1 en un plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte de su destinatario.»

#### 16. Según el artículo 21 de la Directiva 2008/9:

«Cuando el Estado miembro de devolución solicite información adicional, informará al solicitante de su decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución en el plazo de dos meses tras el recibo de la información solicitada o, si no hubiere recibido contestación a su solicitud, dentro de dos meses a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 20, apartado 2. No obstante, el período disponible para tomar la decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada tendrá en cualquier caso una duración mínima de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud en el Estado miembro de devolución.

Cuando el Estado miembro de devolución solicite más información adicional, informará al solicitante, en el plazo de ocho meses tras la recepción de la solicitud de devolución en dicho Estado miembro, de su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada.»

#### 17. El artículo 23 de dicha Directiva establece:

«1. Si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

2. Contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.

Cuando, con arreglo a la legislación del Estado miembro de devolución, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución en los plazos fijados en la presente Directiva no sea considerado como una aceptación ni como un rechazo de dicha solicitud, todos los procedimientos administrativos y judiciales que sean accesibles en dicha situación a los sujetos pasivos que estén establecidos en ese Estado miembro deberán ser igualmente accesibles al solicitante. De no existir dichos procedimientos, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución dentro los plazos fijados se considerará como un rechazo de dicha solicitud.»

#### 18. El artículo 26 de la Directiva 2008/9 dispone:

«Si la devolución se abona con posterioridad al último día de pago de conformidad con el artículo 22, apartado 1, el Estado miembro de devolución deberá al solicitante un interés sobre el importe de la devolución que debe abonarle.

El párrafo primero no será de aplicación si el solicitante no presentó en el debido plazo al Estado miembro de devolución la información adicional o información ulterior requerida. [...]»

#### *Directiva 2006/112/CE*

19. La Directiva 2006/112, 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 del IVA»), establece en su artículo 9, apartado 1, párrafo segundo:

«Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

**20.** A tenor del artículo 167 de la Directiva del IVA:

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

**21.** El artículo 169 de dicha Directiva dispone:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

b) sus operaciones exentas conformes a los artículos 138, 142 y 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 y 156, la letra b) del apartado 1 del artículo 157, los artículos 158 a 161 y el artículo 164;

c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

**22.** A tenor del artículo 170 de dicha Directiva:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la [Decimotercera] Directiva 86/560/CEE [del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, 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)], al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE 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.»

**23.** El artículo 171, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«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/CE.»

*Derecho francés*

**24.** El artículo 242-0 W del anexo II del code général des impôts (Código General Tributario), que se incluyó para transponer en el Derecho francés el artículo 20 de la Directiva 2008/9, establece:

«I. La Administración tributaria podrá requerir por vía electrónica en el plazo mencionado en el punto II del artículo 242-0 V información adicional, en particular, al solicitante o a las autoridades competentes del Estado

miembro de la Unión Europea en el que esté establecido, cuando considere que no dispone de toda la información necesaria para decidir acerca de la totalidad o una parte de la solicitud de devolución presentada por el solicitante. Cuando la información adicional haya sido requerida a una persona distinta del solicitante o de la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, el requerimiento solo podrá hacerse por vía electrónica, siempre que su destinatario cuente con los medios adecuados.

Si lo considera conveniente, la Administración tributaria podrá requerir ulterior información adicional.

En el marco de dichos requerimientos, la Administración tributaria podrá pedir al solicitante que aporte los originales de una factura o de un documento de importación cuando tenga motivos para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta. Dicho requerimiento podrá referirse a cualquier operación, independientemente de su importe.

II. La información adicional requerida con arreglo a lo dispuesto en el apartado I deberá ser facilitada en el plazo de un mes tras la recepción del requerimiento de información por su destinatario.»

### Litigio principal y cuestión prejudicial

**25.** El 17 de septiembre de 2015, Sea Chefs, sociedad establecida en Alemania, presentó una solicitud de devolución del saldo a su favor del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014 a través del portal electrónico puesto a su disposición en su Estado miembro de establecimiento.

**26.** El 14 de diciembre de 2015, la Administración tributaria francesa (en lo sucesivo, «Administración tributaria») envió a Sea Chefs, por correo electrónico, un requerimiento de información adicional. Dado que Sea Chefs no atendió este requerimiento en el plazo concedido de un mes, el 29 de enero de 2016 la Administración tributaria denegó la solicitud de devolución presentada por dicha sociedad.

**27.** Sea Chefs interpuso un recurso contra esta resolución denegatoria ante el Tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia). En apoyo de su recurso, esta sociedad presentó ante dicho órgano jurisdiccional los documentos y la información reclamada por la Administración tributaria en su requerimiento de información adicional.

**28.** La Administración tributaria considera que el recurso debe declararse inadmisibles porque la inobservancia del plazo de respuesta de un mes que se concedió entraña la caducidad de la solicitud de reembolso, lo que hace imposible una subsanación mediante la presentación, directamente ante el juez nacional, de la información adicional que permita acreditar la existencia del derecho a la devolución del IVA.

**29.** Sea Chefs alega que la imposibilidad de subsanar su situación en el marco del recurso interpuesto con arreglo al artículo 23 de la Directiva 2008/9 contraviene el principio de neutralidad del IVA y el principio de proporcionalidad.

**30.** El órgano jurisdiccional remitente indica que la Directiva 2008/9 no precisa las consecuencias, para el derecho a la devolución del IVA, de la inobservancia del plazo de respuesta previsto en el artículo 20, apartado 2, de esta Directiva ni si el sujeto pasivo tiene la posibilidad de subsanar su solicitud presentando ante el juez nacional los elementos que permiten acreditar la existencia de su derecho a devolución.

**31.** En estas circunstancias, el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Montreuil, Francia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 [...] en el sentido de que establece una norma de caducidad según la cual un sujeto pasivo de un Estado miembro que solicita la devolución del [IVA] a un Estado miembro en el que no está establecido no puede subsanar su solicitud de devolución ante el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria si ha incumplido el plazo de contestación a un requerimiento de información de la Administración conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de dicho artículo o, por el contrario,

debe interpretarse en el sentido de que dicho sujeto pasivo puede, en el marco del derecho a recurso establecido en el artículo 23 de la Directiva y a la luz de los principios de neutralidad y proporcionalidad del [IVA], subsanar su solicitud ante el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**32.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que el plazo de un mes establecido en dicha disposición para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro es un plazo de caducidad que implica, en caso de incumplimiento de dicho plazo o de falta de respuesta, que el sujeto pasivo pierde la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución mediante la presentación, directamente ante el juez nacional, de la información adicional que permita justificar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

**33.** Procede, por una parte, recordar que, con arreglo al artículo 170, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 169 de esta Directiva y con los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/9, todo sujeto pasivo que 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, bien para sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la primera de estas Directivas, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran realizado en dicho Estado miembro, bien para las operaciones exentas mencionadas en dicho artículo 169, letras b) y c). Por otra parte, el artículo 171 de la Directiva IVA se remite a la Directiva 2008/9 en lo que respecta a las condiciones de ejercicio de este derecho.

**34.** En cuanto al derecho a devolución, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que reconoce la Directiva del IVA a dicho sujeto pasivo (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**35.** Además, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al igual que el derecho a deducción, el derecho a devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

**36.** El derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia de 21 marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 39 y jurisprudencia citada).

**37.** En lo que respecta a las condiciones de ejercicio del derecho a la devolución del IVA, procede señalar, por una parte, que el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece una serie de obligaciones que el sujeto pasivo comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva debe cumplir para obtener la devolución, a saber, presentar en su Estado miembro de establecimiento su solicitud de reembolso «a más tardar» en el plazo establecido en dicha disposición, así como facilitar toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11 de dicha Directiva. Por otra parte, el artículo 20 de la Directiva ofrece al Estado miembro de devolución, cuando este estime que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada, la posibilidad de requerir, en particular al sujeto pasivo o a la autoridad

competente del Estado miembro de establecimiento, información adicional, que deberá facilitarse en el plazo de un mes tras recibir el requerimiento de información por el destinatario.

**38.** Por lo que se refiere a esta última disposición, debe señalarse que de su redacción, como tal, no se deduce si el plazo que establece constituye o no un plazo de caducidad. No obstante, el carácter no vinculante de dicho plazo puede deducirse del contexto en el que dicha disposición se inserta en la Directiva 2008/9.

**39.** En efecto, en lo que se refiere al plazo para la presentación de una solicitud de devolución, establecido en el artículo 7 de la Directiva 79/1072, en el que figura la expresión «a más tardar», reproducida en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, el Tribunal de Justicia consideró que esta expresión es una precisión que indica con suma claridad que después de la expiración del plazo establecido a tal efecto ya no puede presentarse válidamente una solicitud de devolución y que, por consiguiente, tal plazo es un plazo de caducidad, cuya inobservancia conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, apartados 26 y 33).

**40.** Pues bien, en primer lugar, a diferencia del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, el artículo 20, apartado 2, de esta Directiva no recoge la expresión «a más tardar».

**41.** Como señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, la omisión de tal expresión tiende a indicar, en el contexto de la Directiva 2008/9, que el legislador de la Unión no pretendía establecer un plazo de caducidad en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva.

**42.** En segundo lugar, mientras que la solicitud de devolución del IVA, prevista en el artículo 15 de dicha Directiva, debe ser presentada por el sujeto pasivo, la información adicional exigida con arreglo al artículo 20 de la misma Directiva puede ser requerida a una persona distinta del sujeto pasivo o a las autoridades del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo. En este caso, a pesar de que el sujeto pasivo no puede influir en modo alguno en su envío, la falta de respuesta o una respuesta fuera de plazo por parte de esta otra persona o de dichas autoridades conduciría a la pérdida del derecho de ese sujeto pasivo a la devolución del IVA, vulnerando los principios fundamentales que rigen el sistema común del IVA, recordados en los apartados 34 a 36 de la presente sentencia.

**43.** Además, de los artículos 21 y 26 de dicha Directiva también puede deducirse que el plazo de un mes previsto en su artículo 20, apartado 2, no es un plazo de caducidad.

**44.** En efecto, por lo que respecta, en primer lugar, al artículo 21 de la Directiva 2008/9, de su redacción se desprende que, en caso de que el Estado miembro de devolución no haya recibido la información adicional solicitada, el plazo dentro del cual el Estado miembro debe informar de su decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución comenzará a correr a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva. Como el Abogado General señaló en el punto 40 de sus conclusiones, este artículo 21 no excluye que, incluso en ausencia de comunicación de la información adicional requerida, una solicitud de reembolso pueda ser aprobada.

**45.** Por lo que respecta, en segundo lugar, al artículo 26 de la Directiva 2008/9, que, a la luz del considerando 3 de esta, tiende a mejorar la posición del sujeto pasivo, en particular, concediéndole intereses de demora si se ha realizado tarde la devolución, cabe señalar que del párrafo segundo de dicho artículo se desprende que, en caso de que la devolución se efectúe con un retraso debido a que el sujeto pasivo no ha facilitado al Estado miembro de devolución, en los plazos establecidos, la información adicional requerida, dicho Estado miembro no está obligado al pago de intereses de demora a dicho sujeto pasivo. En el supuesto de que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva constituyera un plazo de caducidad, una respuesta tardía a una solicitud de información adicional conduciría necesariamente a la denegación de la solicitud de devolución y no a una devolución con retraso, pero sin el beneficio de intereses de demora. De ello se deduce que la interpretación de este artículo 20, apartado 2, consistente en considerar que dicho plazo es un plazo de caducidad equivaldría a dejar sin contenido el artículo 26, párrafo segundo, de la misma Directiva.

46. Por tanto, es evidente que el plazo de un mes establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por dicho Estado miembro no constituye un plazo de caducidad.

47. Además, si bien de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los plazos de caducidad en materia de IVA se desprende que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al sujeto pasivo insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado dentro de los plazos establecidos, con la pérdida del derecho a deducir el IVA es, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, compatible con la Directiva del TVA (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 47 y jurisprudencia citada), el artículo 20 de la Directiva 2008/9 es aplicable cuando una solicitud de devolución ya se ha presentado en el plazo establecido en el artículo 15 de esta última Directiva.

48. En estas circunstancias, puesto que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad, cuando se deniega la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, pese a la falta de presentación de la información adicional solicitada, el sujeto pasivo podrá recurrir tal resolución, de conformidad con el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva, ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución, en la forma y los plazos previstos para las reclamaciones relativas a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro. De ello se desprende que la inobservancia del plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva no implica que el sujeto pasivo pierda la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

49. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que el plazo de un mes establecido en dicha disposición para facilitar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad que implique, en caso de inobservancia de dicho plazo o de falta de respuesta, que el sujeto pasivo pierda la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

### Costas

50. 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 Tercera) declara:

**El artículo 20, apartado 2, 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, debe interpretarse en el sentido de que el plazo de un mes establecido en dicha disposición para facilitar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad que implique, en caso de inobservancia de dicho plazo o de falta de respuesta, que el sujeto pasivo pierda la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido.**



## Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.