

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079926

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 17 de diciembre de 2020

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-346/19

#### SUMARIO:

**IVA. Devoluciones. Requisitos materiales y formales.** El órgano jurisdiccional remitente entiende que, tal como ya ha declarado el TJUE, el derecho a deducir el IVA está supeditado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales, lo que, en su opinión, implica que, para obtener la devolución, solo debería ser determinante la presencia de un número secuencial, en el sentido del art. 226.2, de la Directiva 2006/112. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente añade que, si bien la indicación de tal número es adecuada para alcanzar el objetivo de la atribución inequívoca de la factura, no es necesaria. El TJUE 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 le reconoce la Directiva 2006/112. 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 estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. 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. El principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Los arts. 8.2 d) y 15.1 de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que, cuando una solicitud de devolución del IVA no contenga un número secuencial de la factura, pero contenga otro número que permita identificar dicha factura y, de este modo, el bien o el servicio de que se trate, la Administración tributaria del Estado miembro de devolución estará obligada a considerar dicha solicitud como «presentada», en el sentido del art. 15.1 de la Directiva 2008/9, y a proceder a su examen. En el marco de este examen, y exceptuando los casos en los que el original de la factura o una copia de ella ya obre en poder de la Administración, esta podrá instar al solicitante a que comunique un número secuencial que identifique la factura de forma única y, si esta petición no es atendida en el plazo de un mes previsto en el art. 20.2, de dicha Directiva, tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución.

#### PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 170, 171, 178 y 226.

Directiva 2008/9/CE del Consejo (Devolución del IVA a no establecidos), arts. 1 a 3, 5, 7, 8, 10, 15 y 20.

#### PONENTE:

*Don E. Juhász.*

En el asunto C-346/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 13 de febrero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

**Bundeszentralamt für Steuern**

y

**Y-GmbH,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

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

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Y-GmbH, por el Sr. G. Thurmayer, Steuerberater, y la Sra. S. Ledermüller, Steuerberaterin;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. R. Pethke, 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 los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15 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), en su versión modificada por la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010 (DO 2010, L 275, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2008/9»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Bundeszentralamt für Steuern (Oficina Tributaria Federal Central, Alemania) e Y-GmbH, en relación con la denegación de devolver el impuesto sobre el valor añadido (IVA) a dicha sociedad.

#### **Marco jurídico**

##### ***Derecho de la Unión***

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

3. 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 en su artículo 170:

«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 [el] 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.»

4. A tenor del artículo 171, apartado 1, de esta Directiva:

«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.»

5. El artículo 178, letra a), de dicha Directiva dispone que, para poder ejercer el derecho a la deducción por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6 de la misma Directiva.

6. El artículo 226 de la Directiva 2006/112, que figura en la sección 4 del capítulo 3 de su título XI, está redactado como sigue:

«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:

[...]

2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;

[...]».

*Directiva 2008/9*

7. El artículo 1 de la Directiva 2008/9 dispone 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]».

8. El artículo 2 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«A 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.»

9. El artículo 3 de la Directiva 2008/9 establece lo siguiente:

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

a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b) durante el período de devolución, no hayan entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones:

i) la prestación de servicios de transporte y servicios accesorios exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 y 160 de la Directiva [2006/112],

ii) la entrega de bienes y la prestación de servicios a la persona que sea deudora del impuesto según lo especificado en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva [2006/112].»

10. A tenor del artículo 5 de dicha Directiva:

«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];

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva [2006/112], según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo [a] la Directiva [2006/112], según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

**11.** El artículo 7 de la misma Directiva está redactado como sigue:

«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.»

**12.** El artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2008/9 dispone:

«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];
- 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];
- d) fecha y número de la factura o del documento de importación;
- e) base imponible y cuota del IVA expresadas 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, expresada en la moneda del Estado miembro de devolución;
- g) cuando proceda, la proporción deducible calculada de conformidad con el artículo 6, expresada en forma de porcentaje;
- h) naturaleza de los bienes y servicios adquiridos designados según los códigos del artículo 9.»

**13.** El artículo 10 de esta Directiva establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de las solicitudes de información previstas en el artículo 20, el Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante que presente por medios electrónicos una copia de la factura o del documento de importación junto con la solicitud de devolución, cuando la base imponible en una factura o en un documento de importación sea igual o superior a 1 000 euros, o el equivalente en la moneda nacional. Sin embargo, cuando la factura corresponda a combustible, este umbral será de 250 euros, o el equivalente en la moneda nacional.»

**14.** El artículo 15 de dicha Directiva prevé lo siguiente:

«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.

[...]

2. El Estado miembro de establecimiento deberá enviar sin demora al solicitante un acuse de recibo electrónico.»

**15.** De conformidad con el artículo 20 de la misma Directiva:

«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 [el] 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.»

## **Derecho alemán**

16. El artículo 61, apartado 1, del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de Ejecución de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable al ejercicio de que se trata en el litigio principal, a saber, el ejercicio 2012, tiene la siguiente redacción:

«El empresario establecido en el resto de la [Unión] presentará a la Oficina Tributaria Federal Central una solicitud de devolución electrónica que responda al conjunto de datos en la forma exigida oficialmente, según lo dispuesto en la Orden sobre la Transmisión de Datos Tributarios, a través del portal electrónico creado en el Estado miembro en el que esté establecido el empresario.»

17. Este mismo artículo dispone, en su apartado 2, que «la solicitud de devolución se presentará dentro de los nueve meses siguientes al final del año natural en el que se haya originado el derecho».

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

18. El 29 de octubre de 2012, Y, sociedad establecida en Austria, presentó ante la Oficina Tributaria Federal Central una solicitud de devolución del IVA soportado correspondiente al período comprendido entre julio y septiembre de 2012 a través del portal electrónico puesto a su disposición en su Estado miembro de establecimiento.

19. En el formulario de solicitud, cumplimentado por Y, los números mencionados como números de factura no consistían, para cada uno de los servicios o bienes de que se trataba, en un número secuencial de la factura, sino en otro número, que remitía a la factura.

20. Mediante liquidación de 25 de enero de 2013, la Oficina Tributaria Federal Central denegó las solicitudes de devolución correspondientes a las facturas mencionadas en el apartado anterior.

21. El 8 de febrero de 2013, Y impugnó dicha liquidación.

22. La Oficina Tributaria Federal Central desestimó dicha impugnación mediante resolución de 7 de enero de 2014.

23. Para motivar esta desestimación, la Oficina Tributaria Federal Central indicó que Y no había presentado una solicitud de devolución conforme con los requisitos legales dentro del plazo señalado, a saber, antes del 30 de septiembre de 2013. A este respecto, la Oficina Tributaria Federal Central adujo que, en tres ocasiones y antes de la expiración de dicho plazo, había advertido a Y de que los números de factura mencionados en su solicitud no cumplían los requisitos legales.

24. Mediante sentencia de 14 de septiembre de 2016, en la que se pronunciaba sobre la impugnación de la desestimación, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania) estimó la demanda de Y, basándose, por una parte, en que la indicación, en la solicitud, del número de referencia que figuraba en las facturas, junto al número secuencial de estas, cumplía los requisitos formales exigidos para una solicitud de devolución y, por otra parte, en que la falta de un número de factura no invalidaba una solicitud de devolución del IVA en la medida en que esta solicitud no podía considerarse «carente de contenido».

25. La Oficina Tributaria Federal Central interpuso un recurso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), alegando que la resolución del Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) era contraria al artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2008/9.

26. El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) se pregunta, en primer lugar, si la expresión «número de la factura» contenida en el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 puede interpretarse en el sentido de que comprende el número de referencia de una factura que se indica como criterio de clasificación adicional, junto al número de la factura.

27. A este respecto, señala que el principio de neutralidad del IVA exige que la expresión «número de la factura» que figura en el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 se interprete en el sentido de que, en

el contexto de la solicitud de devolución, basta con mencionar otro criterio de clasificación claro y más amplio, indicado en dicha solicitud.

**28.** El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) considera que lo mismo cabe decir del principio de proporcionalidad. En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente, «el número de referencia satisface lo exigido por el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9, ya que posibilita que la [Oficina Tributaria Federal Central], al examinar la solicitud de devolución, efectúe una atribución inequívoca de la factura correspondiente».

**29.** No obstante, el órgano jurisdiccional remitente entiende que, tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el derecho a deducir el IVA está supeditado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales, lo que, en su opinión, implica que, para obtener la devolución, solo debería ser determinante la presencia de un número secuencial, en el sentido del artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente añade que, si bien la indicación de tal número es adecuada para alcanzar el objetivo de la atribución inequívoca de la factura, no es necesaria.

**30.** En el supuesto de que se responda negativamente a esta primera cuestión, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) se pregunta si una solicitud de devolución se considera formalmente completa y presentada dentro de plazo cuando dicha solicitud hace referencia a números de factura asignados por el solicitante de la devolución y no a números secuenciales.

**31.** A este respecto, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) considera que la validez de una solicitud de devolución del IVA soportado presupone no la exactitud de su contenido, sino su exhaustividad formal. Según el órgano jurisdiccional remitente, esto implica que una solicitud de devolución que haga referencia a un número de factura asignado por el solicitante es ciertamente inexacta, pero no incompleta.

**32.** Por último, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) se pregunta si procede tener en cuenta que el error cometido puede imputarse en parte a la Oficina Tributaria Federal Central, cuyos formularios de solicitud de devolución del IVA se refieren a la expresión general «número de comprobante» y no al «número de factura».

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

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 [...], conforme al cual en la solicitud de devolución deberá indicarse en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura, entre otros datos, el número de factura, en el sentido de que también basta la indicación del número de referencia de una factura que, como criterio adicional de ordenación, aparece en un comprobante de factura junto al número de factura?

2) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿se considera formalmente completa y presentada dentro de plazo con arreglo al artículo 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9 una solicitud de devolución en la que, en lugar del número de factura, consta el número de referencia de una factura?

3) ¿Debe tenerse en cuenta, para responder a la segunda cuestión, que, debido a la forma en que están configurados el portal electrónico del Estado de establecimiento y el impreso del Estado miembro de devolución, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución podía considerar, desde el punto de vista de un solicitante prudente, que, para una presentación correcta, en todo caso formalmente completa y dentro de plazo, de una solicitud basta con que conste en ella un número distinto del número de factura para atribuir la factura a la que se refiere la solicitud?»

### Sobre las cuestiones prejudiciales

**34.** Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pretende, esencialmente, que se dilucide si los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que, cuando una solicitud de devolución del IVA no contenga un número secuencial de la factura, pero contenga otro número que permita identificar dicha factura y, de este modo, el bien o el servicio de que se trate, la Administración tributaria del Estado miembro de devolución está obligada a considerar dicha solicitud como «presentada», en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, y a proceder a su examen.

**35.** Con carácter preliminar, cabe recordar que los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112 y los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/9 regulan los requisitos materiales del derecho a la devolución del IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 76].

**36.** A este respecto, 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 le reconoce la Directiva 2006/112 [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 78 y jurisprudencia citada].

**37.** El artículo 171, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece que «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]». Por su parte, la Directiva 2008/9 contiene varias referencias a la Directiva 2006/112 a fin de precisar el contenido del derecho a la devolución.

**38.** Con arreglo al artículo 15, apartado 1, párrafo primero, segunda frase, de la Directiva 2008/9, una solicitud de devolución se considerará presentada únicamente cuando el solicitante haya facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11 de esta.

**39.** A este respecto, procede señalar que la lectura del artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 pone de manifiesto que, al emplear la expresión «número de la factura», el legislador de la Unión se refirió a un único número, con exclusión de cualquier otro.

**40.** En este contexto, ha de indicarse que, dado que existe un estrecho vínculo entre la Directiva 2006/112 y la Directiva 2008/9, no puede atribuirse un sentido diferente a un concepto significativo del sistema del IVA en función de que este figure en una u otra de las referidas Directivas.

**41.** Pues bien, entre las menciones que, a efectos del IVA, deben figurar obligatoriamente en las facturas emitidas, el artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112 prevé «un número secuencial [...] que identifique la factura de forma única».

**42.** De ello se desprende que el número de la factura que figura en el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 remite a un número secuencial que identifica la factura de forma única.

**43.** No obstante, la falta de mención de tal número de factura en la solicitud de devolución no puede dar lugar a la denegación de dicha solicitud en el supuesto de que tal denegación viole el principio de neutralidad fiscal o el principio de proporcionalidad.

**44.** En efecto, a pesar de la importancia que reviste el uso de un número secuencial en las facturas para el buen funcionamiento del sistema del IVA, este requisito no deja de ser un requisito formal que, en determinadas circunstancias, debe ceder la prioridad a la aplicación de los requisitos materiales del derecho a la devolución, en aplicación de los principios de neutralidad y de proporcionalidad (véase, por analogía, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartados 41 y 42).

**45.** Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**46.** 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 [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79 y jurisprudencia citada].

**47.** El principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 80 y jurisprudencia citada].

**48.** Solo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 81 y jurisprudencia citada].

**49.** Ahora bien, ha de recordarse que el artículo 20 de la Directiva 2008/9 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.

**50.** Esta disposición quedaría en gran medida privada de su efecto útil si el Estado miembro pudiera denegar inmediatamente la solicitud de devolución, con independencia de que en la solicitud se incluya un número que permita identificar la factura.

**51.** En tal caso, los principios de neutralidad y de proporcionalidad exigen que la Administración tributaria del Estado miembro de devolución considere la solicitud como «presentada», en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, y haga uso de la facultad que le confiere el artículo 20, apartado 1, de dicha Directiva de solicitar información adicional, pudiendo esta incluir la solicitud de comunicar el número secuencial de la factura [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 88].

**52.** En cambio, tal como se desprende de la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas) (C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 74, en el supuesto de que un Estado miembro haya hecho uso, al igual que la República Federal de Alemania, de la facultad prevista en el artículo 10 de la Directiva 2008/9, de modo que se haya exigido al solicitante presentar una copia de la factura junto con su solicitud de devolución y que esta copia de la factura obre en poder de la Administración tributaria, esta última estará obligada a examinar dicha solicitud sin exigir información adicional relativa al número secuencial de esa factura.

**53.** En efecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, cuando la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la deducción o a la devolución del IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 82 y jurisprudencia citada].

**54.** Así será, en particular, cuando el original o una copia de la factura de que se trate ya obre en poder de la Administración, sobre la base de la Directiva 2008/9.

**55.** Por una parte, de conformidad con el artículo 10 de la Directiva 2008/9, los Estados miembros podrán exigir al solicitante que presente una copia de la factura junto con su solicitud de devolución cuando la base imponible en una factura sea igual o superior a 1 000 euros, o el equivalente en la moneda nacional, mientras que ese umbral se fija en 250 euros, o el equivalente en la moneda nacional, cuando la factura corresponda a combustible.

**56.** Por otra parte, a tenor del artículo 20, apartado 1, párrafo tercero, de dicha Directiva, cuando el Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, podrá solicitar el original o una copia de la factura que justifique la solicitud, sin tener en cuenta los umbrales mencionados en el referido artículo 10.

**57.** Excepto en los casos en los que el original o la copia de la factura ya obre en poder de la Administración tributaria, esta podrá instar al solicitante a que comunique el número secuencial de dicha factura y, si esta petición no es atendida en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9, tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución del IVA.

**58.** A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda planteadas que los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 deben

interpretarse en el sentido de que, cuando una solicitud de devolución del IVA no contenga un número secuencial de la factura, pero contenga otro número que permita identificar dicha factura y, de este modo, el bien o el servicio de que se trate, la Administración tributaria del Estado miembro de devolución estará obligada a considerar dicha solicitud como «presentada», en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, y a proceder a su examen. En el marco de este examen, y exceptuando los casos en los que el original de la factura o una copia de ella ya obre en poder de la Administración, esta podrá instar al solicitante a que comunique un número secuencial que identifique la factura de forma única y, si esta petición no es atendida en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva, tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución.

**59.** En este contexto, no procede examinar los aspectos que el órgano jurisdiccional remitente menciona en su tercera cuestión prejudicial.

## Costas

**60.** 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:

**Los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, deben interpretarse en el sentido de que, cuando una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido no contenga un número secuencial de la factura, pero contenga otro número que permita identificar dicha factura y, de este modo, el bien o el servicio de que se trate, la Administración tributaria del Estado miembro de devolución estará obligada a considerar dicha solicitud como «presentada», en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, en su versión modificada por la Directiva 2010/66, y a proceder a su examen. En el marco de este examen, y exceptuando los casos en los que el original de la factura o una copia de ella ya obre en poder de la Administración, esta podrá instar al solicitante a que comunique un número secuencial que identifique la factura de forma única y, si esta petición no es atendida en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2010/66, tendrá derecho a denegar la solicitud de devolución.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.