

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090684

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de septiembre de 2023

Sala 8.^a

Asunto n.º C-453/22

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. *Devolución de la cantidad recaudada en exceso. Principios de neutralidad y efectividad.* El demandante en el litigio principal es agricultor y silvicultor. Durante los años 2011 a 2013 compró madera a diferentes proveedores y posteriormente la revendió y la entregó a sus clientes como madera para leña. Si bien el tipo de IVA que figuraba en las facturas de sus proveedores era el tipo normal del 19 %, el que constaba en las facturas emitidas por el demandante en el litigio principal a sus clientes era el tipo reducido del 7 %. El demandante impugnó ante el órgano jurisdiccional remitente la desestimación de su solicitud de exención del IVA reclamado *a posteriori*. El derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En principio, corresponde igualmente a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad del IVA y de efectividad. A la luz de la jurisprudencia del TJUE una normativa nacional o una práctica nacional que conduce a denegar al adquirente de bienes la devolución del IVA soportado que le ha sido indebidamente facturado y que ha pagado en exceso a sus proveedores no solo resulta contraria al principio de neutralidad del IVA y al principio de efectividad, sino también desproporcionada cuando le resulte imposible solicitar a dichos proveedores la devolución por la mera prescripción que estos invocan frente a él, a pesar de que no se le pueda reprochar fraude, abuso o una negligencia constatada. Si es imposible o excesivamente difícil para el adquirente obtener de los proveedores la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado, dicho adquirente, en caso de no haber incurrido en fraude, abuso o negligencia constatada, está facultado para dirigir su solicitud de devolución directamente contra la Administración tributaria. El derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado debe denegarse si se demuestra que este derecho se invoca de manera fraudulenta o abusiva. En el caso de autos, resulta que el adquirente pagó a los proveedores las cuotas de IVA que figuran en las facturas y estos proveedores abonaron esas cuotas de IVA a la Administración tributaria. Por lo tanto, si los proveedores regularizaran esas facturas y presentaran solicitudes de devolución de la cantidad pagada en exceso a dicha Administración después de que esta hubiera efectuado la devolución a favor del adquirente de los bienes facturados, aun cuando, en un primer momento, esos mismos proveedores hubieran opuesto la prescripción al adquirente y hubieran demostrado así claramente su falta de interés en regularizar la situación, tales solicitudes no podrían tener otro objetivo que el de obtener una ventaja fiscal contraria al principio de neutralidad fiscal. En consecuencia, tal práctica sería abusiva en el sentido de la jurisprudencia antes citada y no podría dar lugar a una devolución a favor de los referidos proveedores, lo que excluye el riesgo de doble devolución. Solo la ejecución de la sentencia del órgano jurisdiccional remitente que redujo la deducción del impuesto soportado del 19 % al 7 %, podría suponer para el demandante en el litigio principal una carga económica correspondiente a la diferencia entre el tipo normal del IVA y el tipo reducido de este, en el supuesto de que el demandante en el litigio principal ya hubiera pagado efectivamente a la Administración tributaria el importe correspondiente a la reducción de su deducción inicial, soportaría un perjuicio económico, ya que no puede disponer de tal importe. De ello se deduce que, a falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración en un plazo razonable, dicho perjuicio, en la medida en que resulta de una infracción por parte del Estado miembro del Derecho de la Unión, debería compensarse mediante el pago de intereses de demora. Por tanto, la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de

la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 168.

PONENTE:

Doña K. Jürimäe.

En el asunto C-453/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), mediante resolución de 27 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2022, en el procedimiento entre

Michael Schütte

y

Finanzamt Brilon,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de la Sala Tercera, y el Sr. N. Piçarra, Juez;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Michael Schütte, por el Sr. H. Nieskens, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Mantl, 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 del IVA»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el demandante en el litigio principal, el Sr. Michael Schütte, y el Finanzamt Brilon (Oficina Tributaria de Brilon, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con el derecho a obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado a posteriori por la Administración tributaria alemana e intereses sobre el importe de dicho impuesto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

4. A tenor del artículo 178, letra a), de dicha Directiva, para poder ejercer el derecho a la deducción contemplado en su artículo 168, letra a), el sujeto pasivo deberá, «por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

Derecho alemán

5. El artículo 163 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria, BGBl. 2002 I, p. 3866) (en lo sucesivo, «AO») establece:

«(1) Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no fuere equitativo percibir un impuesto, podrá fijarse su cuantía en un importe inferior, y no tenerse en cuenta para la determinación del impuesto ciertas bases tributarias que lo aumenten.

[...]

6. El artículo 227 de la AO dispone:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, no fuere equitativo percibirla; en esas mismas condiciones podrán devolverse o compensarse las cuotas ya satisfechas.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7. El demandante en el litigio principal es agricultor y silvicultor. Durante los años 2011 a 2013 compró madera a diferentes proveedores y posteriormente la revendió y la entregó a sus clientes como madera para leña. Si bien el tipo de IVA que figuraba en las facturas de sus proveedores era el tipo normal del 19 %, el que constaba en las facturas emitidas por el demandante en el litigio principal a sus clientes era el tipo reducido del 7 %.

8. Los proveedores realizaron las correspondientes declaraciones del IVA y abonaron el impuesto al tipo del 19 % a la Administración tributaria alemana. En cambio, el demandante en el litigio principal declaró las ventas que había efectuado únicamente al tipo del 7 % y dedujo el IVA soportado relativo a las compras al tipo del 19 %. El demandante abonó a la Administración tributaria alemana la deuda tributaria resultante.

9. El Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, precisa que en ningún momento han existido indicios de insolvencia inminente del demandante en el litigio principal ni sospechas de que mediara fraude por su parte. Sin embargo, con motivo de una inspección tributaria, la Oficina Tributaria llegó a la conclusión de que las operaciones del demandante en el litigio principal por las que este repercutía el impuesto no deberían haber estado sujetas al tipo reducido de IVA, sino al normal.

10. A raíz de dicha inspección tributaria, se incoó un procedimiento judicial ante el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster). Al término de ese procedimiento judicial, el referido órgano jurisdiccional concluyó, en una sentencia de 2 de julio de 2019, devenida entretanto firme, que las operaciones del demandante en el litigio principal por las que este repercutía el IVA estaban efectivamente sujetas al tipo reducido de IVA. No obstante, declaró que las compras efectuadas por el demandante en el litigio principal también estaban sujetas al tipo reducido del 7 %. En consecuencia, la deducción del IVA soportado por el demandante en el litigio principal se redujo en la cuantía correspondiente.

11. A efectos de la ejecución de dicha sentencia, la Oficina Tributaria reclamó, mediante resoluciones de 30 de septiembre de 2019, los importes del IVA adeudados correspondientes a los años 2011 a 2013, más intereses. Posteriormente, el demandante en el litigio principal se dirigió a sus proveedores solicitándoles la rectificación de las facturas emitidas a su nombre y el reembolso de la diferencia.

12. Todos los proveedores opusieron al demandante en el litigio principal la excepción de prescripción prevista por el Derecho civil alemán. En consecuencia, las facturas de que se trata no se rectificaron y el demandante en el litigio principal no obtuvo de sus proveedores los reembolsos reclamados.

13. En tales circunstancias, el demandante en el litigio principal dirigió a la Oficina Tributaria, mediante escrito de 24 de octubre de 2019, una solicitud para obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado a posteriori y los intereses correspondientes a ese importe de IVA, con arreglo a los artículos 163 y 227 de la AO.

14. La Oficina Tributaria desestimó la referida solicitud mediante resoluciones de 3 y de 16 de diciembre de 2019, basándose en que el propio demandante en el litigio principal era responsable de la situación. Los recursos en vía administrativa interpuestos por este contra dichas resoluciones desestimatorias fueron asimismo considerados infundados mediante resolución dictada el 24 de julio de 2020.

15. El demandante en el litigio principal impugnó ante el órgano jurisdiccional remitente la desestimación de su solicitud de exención del IVA reclamado a posteriori. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto a la interpretación de la Directiva del IVA en lo que respecta a la aplicación del principio de neutralidad fiscal y del principio de efectividad a los derechos de devolución.

16. Sus dudas también se deben al hecho de que los proveedores pueden rectificar las facturas sin límite temporal, de modo que podrían hacerlo con posterioridad a la obtención por el adquirente de la devolución de la Administración tributaria alemana. Si esos proveedores solicitaran a continuación a la referida Administración la devolución de la cantidad pagada en exceso, esta se vería expuesta al riesgo de tener que devolver el mismo IVA dos veces sin poder dirigirse necesariamente contra el adquirente de los bienes objeto de dichas facturas.

17. En estas circunstancias, el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Exigen las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular el principio de neutralidad fiscal y el principio de efectividad, en circunstancias como las del procedimiento principal, que se reconozca al demandante una acción directa frente a la Administración tributaria para el reembolso del IVA pagado en exceso a sus proveedores, más intereses, aunque aún exista la posibilidad de que los proveedores reclamen a la Administración tributaria en virtud de una rectificación posterior de las facturas y esta, en ese momento, (posiblemente) ya no pueda exigir el reembolso al demandante, de manera que existe el riesgo de que la Administración tributaria deba devolver dos veces el mismo IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

18. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas.

19. Con carácter preliminar, procede señalar que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de 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 (sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

20. El principio de neutralidad del IVA constituye, a este respecto, un principio fundamental del sistema común del IVA. En este contexto, la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada).

21. Dicho esto, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten 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 forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 50).

22. Habida cuenta de que, en principio, corresponde igualmente a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad del IVA 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 (véanse, en este sentido, las 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).

23. No obstante, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53).

24. Además, si se demuestra, mediante datos objetivos, que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado se invoca de forma fraudulenta o abusiva, ese derecho debe denegarse (sentencias de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 38, y de 13 de octubre de 2022, HUMDA C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 28 y jurisprudencia citada). En cambio, habida cuenta del lugar que ocupa el principio de neutralidad en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada cuando no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda Pública del Estado, incluso aunque se haya constatado la negligencia del sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 70, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 37).

25. A la luz de la jurisprudencia citada en los apartados 19 a 24 de la presente sentencia, una normativa nacional o una práctica nacional que conduce a denegar al adquirente de bienes la devolución del IVA soportado que le ha sido indebidamente facturado y que ha pagado en exceso a sus proveedores no solo resulta contraria al principio de neutralidad del IVA y al principio de efectividad, sino también desproporcionada cuando le resulte imposible solicitar a dichos proveedores la devolución por la mera prescripción que estos invocan frente a él, a pesar de que no se le pueda reprochar fraude, abuso o una negligencia constatada.

26. En estas circunstancias, si es imposible o excesivamente difícil para el adquirente obtener de los proveedores la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado, dicho adquirente, en caso de no haber incurrido en fraude, abuso o negligencia constatada, está facultado para dirigir su solicitud de devolución directamente contra la Administración tributaria.

27. Ni la sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), ni la inexistencia de insolvencia de los proveedores ni tampoco el riesgo de doble devolución mencionados por el órgano jurisdiccional remitente pueden desvirtuar esta apreciación.

28. En primer término, en relación con esta última sentencia, procede señalar que, contrariamente al supuesto que ha dado lugar al litigio principal, la reclamación del demandante en el asunto que dio lugar a la citada sentencia se refería a prestaciones que habían sido consideradas, erróneamente, exentas del IVA. Pues bien, en ese asunto, por una parte, el proveedor no había intentado recuperar de su cliente el IVA omitido indebidamente y, por otra parte, la Administración tributaria no había emitido ninguna liquidación complementaria contra el proveedor. Estas circunstancias llevaron al Tribunal de Justicia a declarar que un sujeto pasivo no puede pretender deducir un importe de IVA cuando no le ha sido facturado y no lo ha repercutido en el consumidor final (sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 31).

29. En segundo término, no es controvertido, por lo que respecta a la cuestión de si la inexistencia de insolvencia de los proveedores puede afectar al derecho a la devolución del IVA a la luz de la jurisprudencia mencionada en el apartado 23 de la presente sentencia, que el uso sistemático de la locución adverbial «en particular» en esa jurisprudencia pone de manifiesto que la hipótesis de la insolvencia de los proveedores solo es una de las circunstancias en las que puede resultar imposible o excesivamente difícil obtener la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado (sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41; de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53; de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartados 42 y 48, y de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22).

30. En tercer término, en cuanto al riesgo de doble devolución por el hecho de que los proveedores podrían rectificar las facturas inicialmente dirigidas al adquirente en una fecha posterior a la obtención por este de la devolución de la Administración tributaria y solicitar a continuación de dicha Administración la devolución de la cantidad pagada en exceso, procede señalar que, en principio, tal riesgo queda excluido en circunstancias como las del litigio principal.

31. En efecto, como se ha indicado en el apartado 24 de la presente sentencia, el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado debe denegarse si se demuestra que este derecho se invoca de manera fraudulenta o abusiva.

32. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos. Por un lado, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 15 de septiembre de 2022, HA. EN., C-227/21, EU:C:2022:687, apartado 35).

33. Pues bien, en el caso de autos, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, resulta que, por una parte, el adquirente pagó a los proveedores las cuotas de IVA que figuran en las facturas y que, por otra parte, estos proveedores abonaron esas cuotas de IVA a la Administración tributaria. Por lo tanto, si los referidos proveedores regularizaran esas facturas y presentaran solicitudes de devolución de la cantidad pagada en exceso a dicha Administración después de que esta hubiera efectuado la devolución a favor del adquirente de los bienes facturados, aun cuando, en un primer momento, esos mismos proveedores hubieran opuesto la prescripción al adquirente y hubieran demostrado así claramente su falta de interés en regularizar la situación, tales solicitudes no podrían tener otro objetivo que el de obtener una ventaja fiscal contraria al principio de neutralidad fiscal. En consecuencia, tal práctica sería abusiva en el sentido de la jurisprudencia antes citada y no podría dar lugar a una devolución a favor de los referidos proveedores, lo que excluye el riesgo de doble devolución.

34. Por lo que respecta, finalmente, a los intereses, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, cuando un Estado miembro ha percibido un impuesto infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con tal impuesto, lo que incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in

the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 32).

35. En el caso de autos, solo la ejecución de la sentencia del órgano jurisdiccional remitente de 2 de julio de 2019, que redujo la deducción del impuesto soportado del 19 % al 7 %, podría suponer para el demandante en el litigio principal una carga económica correspondiente a la diferencia entre el tipo normal del IVA y el tipo reducido de este.

36. De este modo, en el supuesto de que el demandante en el litigio principal ya hubiera pagado efectivamente a la Administración tributaria el importe correspondiente a la reducción de su deducción inicial, soportaría un perjuicio económico, ya que no puede disponer de tal importe. De ello se deduce que, a falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración en un plazo razonable, dicho perjuicio, en la medida en que resulta de una infracción por parte del Estado miembro del Derecho de la Unión conforme al apartado 25 de la presente sentencia, debería compensarse mediante el pago de intereses de demora.

37. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora.

Costas

38. 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) 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, el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el principio de efectividad

deben interpretarse en el sentido de que

exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.