

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 14 de octubre de 2026**Sala Segunda**Asunto T-569/25***SUMARIO:****IVA. Regímenes especiales. Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.**

Buena fe del sujeto pasivo. Principio de efectividad. El art. 314 de la Directiva IVA se opone a que se deniegue la aplicación del régimen del margen de beneficio a un sujeto pasivo que ha recibido una factura con menciones relativas a dicho régimen, cuando posteriormente se comprueba que el proveedor lo había aplicado erróneamente, salvo que se acredite que el revendedor no actuó de buena fe o que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar participar en un fraude fiscal. Además, el principio de efectividad se opone a una práctica nacional que no permite examinar la buena fe del revendedor en el procedimiento de liquidación del impuesto y reserva su examen a un procedimiento separado de equidad, cuando dicha práctica hace excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión, atendiendo a los costes adicionales, la duración de los procedimientos y las dificultades relativas a la práctica de la prueba. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tales circunstancias concurren en el litigio principal.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-569/25,

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 19 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2025, en el procedimiento entre

X-GmbH

y

Finanzamt Y,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Póltorak, Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrлік (Ponente) e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. T. Henze, Secretario en funciones;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 19 de agosto de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y V. Piegsa, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y L. Hohenecker, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Síguenos en...

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 314 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»), en relación con el principio de efectividad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre X-GmbH, sociedad de responsabilidad limitada alemana, y el Finanzamt Y (Administración tributaria Y, Alemania), en relación con la aplicabilidad del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 314 de la Directiva del IVA (en lo sucesivo, «régimen del margen de beneficio») a las reventas de determinados bienes sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 313, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente subsección.»

4 El artículo 314 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«El régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la [Unión] por una de las siguientes personas:

- a) una persona que no sea sujeto pasivo;
- b) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 136;
- c) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la franquicia para las pequeñas empresas establecida en los artículos 282 a 292 y se refiera a un bien de inversión;
- d) otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al IVA con arreglo al presente régimen especial.»

5 El artículo 315 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 314 estará constituida por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del IVA correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.»

Derecho alemán

6 El artículo 25a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386; en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Régimen del margen de beneficio», preceptúa lo siguiente:

«(1) Las entregas, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, de bienes muebles corporales se someterán a tributación conforme a las disposiciones expuestas a continuación (régimen del margen de beneficio) cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- 1. El empresario es un revendedor. Se considerará revendedor quien con carácter profesional comercialice bienes muebles corporales o los subaste públicamente por cuenta propia.
- 2. Los bienes se han entregado al revendedor en el territorio comunitario. Por dicha entrega:

Síguenos en...

a) no se ha devengado el impuesto sobre el volumen de negocios o este no se ha recaudado en virtud del artículo 19, apartado 1,

o

b) se ha aplicado el régimen del margen de beneficio.

[...]»

7 La Abgabenordnung (Ley General Tributaria) (BGBl. 2002 I, p. 3866), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «AO»), incluye el artículo 163, titulado «Determinación excepcional del impuesto por motivos de equidad», que presenta la siguiente redacción:

«Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no sea equitativo percibir el 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 [...]. Una medida de equidad contemplada en el apartado 1 podrá asociarse a la liquidación tributaria a la que se refiera.»

8 A tenor del artículo 227 de la AO:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, es injusto percibirla; en las mismas circunstancias, los importes ya satisfechos pueden ser reembolsados o tenidos en cuenta.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 X, la demandante en el litigio principal, ejerce una actividad de comercio minorista y mayorista en el sector de las joyas y relojes, en particular a través de plataformas en línea. En sus declaraciones tributarias correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 aplicó, para determinados productos, el régimen del margen de beneficio establecido por el artículo 25a de la UStG.

10 X fue objeto de una inspección a raíz de la cual la Administración tributaria concluyó que dicha sociedad se había beneficiado indebidamente del régimen del margen de beneficio al revender determinados relojes. La citada Administración consideró que los vendedores que habían suministrado los relojes a X habían aplicado erróneamente ese régimen, puesto que los productos en cuestión eran nuevos, lo que impedía a X aplicar a su vez dicho régimen. Mediante liquidaciones complementarias de 19 de febrero de 2020, la Administración tributaria Y volvió a calcular el IVA respecto a una parte de estas operaciones aplicando el régimen normal de tributación sobre el valor total de las contrapartidas. La Administración tributaria desestimó, por infundadas, las reclamaciones presentadas contra estas resoluciones.

11 El recurso interpuesto por X ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) fue desestimado debido a que no se cumplían los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio. Según dicho órgano jurisdiccional, los proveedores a los que la demandante en el litigio principal había adquirido los relojes en cuestión para su reventa no estaban autorizados para aplicar el régimen del margen de beneficio. Afirma que esos proveedores indicaron erróneamente a X, en sus facturas, que la tributación se había producido de conformidad con el artículo 25a de la UStG. Pues bien, la cuestión de si X podía confiar en las indicaciones facilitadas por dichos proveedores no es pertinente, a su juicio, en el marco del procedimiento de liquidación del IVA mediante una liquidación tributaria en el sentido del artículo 155 de la AO (en lo sucesivo, «procedimiento de liquidación del impuesto»), que es el único controvertido en el litigio principal. A este respecto, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) precisó que el artículo 25a de la UStG no preveía la protección de la buena fe del contribuyente al examinar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo. Concluye que, a falta de una disposición en este sentido, la protección de la confianza legítima solo puede concederse en virtud de una medida adoptada con arreglo al procedimiento de equidad previsto en los artículos 163 y 227 de la AO (en lo sucesivo, «procedimiento de equidad»).

12 X interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, que es contrario al principio de efectividad del Derecho de la Unión remitirla al procedimiento de equidad para el examen de su confianza en el hecho de que concurrían los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio.

13 El órgano jurisdiccional remitente observa que, en virtud del Derecho nacional y de reiterada jurisprudencia, la protección de la confianza legítima solo puede examinarse en el marco del procedimiento de liquidación del impuesto en los casos previstos por la ley. Pues bien, según sus indicaciones, dado que la UStG no prevé la protección de la buena fe del sujeto pasivo, esta solo puede garantizarse en el marco del procedimiento de equidad, que es distinto del procedimiento de liquidación del impuesto.

14 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el procedimiento de liquidación del impuesto y el procedimiento de equidad se rigen por normas diferentes. En el marco del procedimiento de liquidación del impuesto, las autoridades tributarias determinan de oficio los hechos y toman en consideración todas las circunstancias relevantes para el caso concreto, incluidas las favorables para las partes. En el procedimiento de equidad, que generalmente se incoa a petición del sujeto pasivo, la Administración tributaria examina los motivos de equidad invocados, ejerce su facultad de apreciación y adopta una resolución administrativa específica.

15 Además, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, si bien la Administración tributaria dispone de la facultad de acumular el procedimiento de liquidación del impuesto y el procedimiento de equidad, la práctica habitual consiste en pronunciarse, en primer lugar, únicamente sobre la liquidación del impuesto y, posteriormente, mediante una resolución separada, sobre las cuestiones de equidad.

16 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad con el artículo 314 de la Directiva del IVA de tal práctica, que lleva a que la buena fe de un sujeto pasivo en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio solo se examine en el marco del procedimiento de equidad.

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

«¿Se opone el artículo 314 de la Directiva [del IVA], a la luz del principio de efectividad, a una práctica nacional que solo tiene en cuenta fuera del procedimiento de liquidación tributaria, en un procedimiento especial de equidad, la buena fe del revendedor en que se cumplen los requisitos del régimen del margen de beneficio en la persona de su proveedor, el cual en sus facturas hacía constar la aplicación de dicho régimen a la entrega efectuada al revendedor?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

18 Aunque no propone formalmente una excepción de inadmisibilidad, el Gobierno alemán considera, en sus observaciones escritas, que no parece necesario responder a la cuestión prejudicial, puesto que el régimen del margen de beneficio no es aplicable a los bienes en cuestión en el litigio principal, ya que estos constituyen objetos nuevos, no bienes de ocasión. Por lo tanto, concluye, la petición de decisión prejudicial tiene carácter hipotético.

19 A este respecto, procede recordar que corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio principal y que debe asumir la responsabilidad de la resolución judicial que ha de adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al juez de la Unión. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación de una norma de Derecho de la Unión, el juez de la Unión está obligado, en principio, a pronunciarse (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, Sumal, C-882/19, EU:C:2021:800, apartado 27 y jurisprudencia citada).

20 De ello se desprende que las cuestiones prejudiciales relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. El juez de la Unión solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación de una norma de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el juez de la Unión no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, Sumal, C-882/19, EU:C:2021:800, apartado 28 y jurisprudencia citada).

21 En el caso de autos, la respuesta que dé el Tribunal General a la cuestión prejudicial planteada permitirá al órgano jurisdiccional remitente, que conoce de un recurso de casación, decidir si el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) desestimó fundadamente en primera instancia el recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal, al considerar que la Administración tributaria Y no estaba obligada a examinar la existencia de su buena fe en el marco del procedimiento de liquidación del impuesto, sino que podía limitarse a examinarla en el marco de un eventual procedimiento de equidad.

22 Por consiguiente, no resulta evidente que la interpretación solicitada de una norma de la Unión no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal o que el problema sea de naturaleza hipotética.

23 Además, el Tribunal General dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a la cuestión prejudicial planteada.

24 De las consideraciones anteriores resulta que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 314 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del principio de efectividad, se opone a una práctica nacional que no tiene en cuenta la buena fe del revendedor en cuanto al cumplimiento, por parte de su proveedor, de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio en el procedimiento de liquidación del impuesto, en el curso del cual las autoridades tributarias determinan de oficio los hechos y toman en consideración todas las circunstancias relevantes para el caso concreto, incluidas las favorables para las partes, sino que la tiene en cuenta únicamente en el marco de un procedimiento distinto en el que la Administración tributaria examina los motivos de equidad invocados por el revendedor, ejerce su facultad de apreciación y adopta una resolución administrativa separada.

26 A este respecto, procede recordar antes de nada que el régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor al realizar la entrega de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades es un régimen especial del IVA que constituye una excepción al régimen general de la Directiva del IVA (sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 23).

27 De los artículos 314 y 315 de la Directiva del IVA resulta que el régimen de imposición del margen de beneficio permite a un sujeto pasivo revendedor aplicar el IVA únicamente sobre el margen de beneficio que obtuvo al revender bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades adquiridos de alguna de las personas mencionadas en el artículo 314, letras a) a d), de la referida Directiva, margen de beneficio que corresponde a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra (sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 24).

28 Los requisitos que deben cumplirse para permitir a un sujeto pasivo aplicar el régimen del margen de beneficio se establecen en el artículo 314 de la Directiva del IVA. Este artículo, además de precisar los tipos de bienes que un sujeto pasivo revendedor puede entregar en el régimen del margen de beneficio, recoge, en sus letras a) a d), la lista de personas a las que debe dirigirse para adquirir dichos bienes a fin de poder aplicar ese régimen especial. Todas esas personas tienen en común no haber podido deducirse en absoluto el impuesto soportado al comprar dichos bienes y, por lo tanto, haber soportado toda la carga del impuesto (sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 27).

29 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que en las facturas que X recibió de sus proveedores figuraban menciones relativas al artículo 25a de la UStG, correspondientes al régimen del margen de beneficio. No obstante, tal como resulta de la resolución de remisión, la Administración tributaria consideró, a raíz de una inspección, que dichos proveedores no estaban autorizados para aplicar tal régimen a los bienes en cuestión en el litigio principal. Dicha Administración dedujo de ello que X no tenía derecho a aplicar ese régimen, ya que no se cumplían los requisitos para su aplicación.

30 A este respecto, procede recordar que, cuando no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 314 de la Directiva del IVA, corresponde, en principio, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar al sujeto pasivo el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, aun cuando su proveedor haya aplicado ese régimen en el marco de una operación realizada con él, si resulta acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Tal denegación traduce, en particular, el principio general de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 32).

31 Según reiterada jurisprudencia, así sucede no solo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véase la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 33 y jurisprudencia citada).

32 Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio que, por un lado, verifique, en particular, que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio de ese derecho cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA o que cumplió otros requisitos para la aplicación de dicho régimen, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 40).

33 Por lo tanto, el artículo 314 de la Directiva del IVA se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen a un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuraban menciones relativas al régimen del margen de beneficio, el derecho a aplicar ese régimen, aun cuando de una inspección posterior llevada a cabo por dichas autoridades resulte que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes había aplicado erróneamente dicho régimen a la entrega de esos bienes, a menos que las autoridades competentes acrediten que el sujeto pasivo no actuó de buena fe o que no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación que efectuaba no le conducía a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 48 y fallo).

34 De lo anterior se infiere que, aun cuando la Directiva del IVA faculta a los Estados miembros para adoptar las medidas necesarias para garantizar la correcta aplicación del régimen del margen de beneficio y evitar el fraude, no contiene, sin embargo, ninguna disposición que precise exactamente el contenido de las medidas que deben adoptar los Estados miembros a este respecto (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, apartado 25).

35 Al no existir normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en virtud del principio de autonomía procesal, designar a las autoridades competentes para luchar contra el fraude del IVA y configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de estos derechos (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, apartado 26).

36 Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las medidas nacionales son compatibles con los principios de equivalencia y de efectividad habida cuenta de todas las circunstancias que concurren en el asunto principal. No obstante, al pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial, el juez de la Unión puede facilitar a dicho órgano jurisdiccional cualquier indicación que sea útil a este respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, apartado 27).

37 Por lo que se refiere al principio de efectividad, el único sobre el que recaen las dudas del órgano jurisdiccional remitente, procede recordar que cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento y el desarrollo y las peculiaridades de este ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, los principios en los que se basa el sistema judicial nacional, como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (sentencia de 27 de noviembre de 2025, Gryczara, C-746/24, EU:C:2025:925, apartado 47).

38 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, cuando el sujeto pasivo en cuestión está obligado a invocar su buena fe en lo que respecta al cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio fuera del procedimiento de liquidación del impuesto, es decir, en el marco del procedimiento de equidad distinto, ello le ocasiona inconvenientes procesales, en particular, en materia de costes y de duración de esos procedimientos, así como de modalidades de práctica de la prueba.

39 A este respecto, debe precisarse que, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, el artículo 136, apartado 2, de la AO permite a la autoridad tributaria acumular el procedimiento de liquidación del impuesto y el procedimiento de equidad, sin que, no obstante, dicha autoridad esté obligada a ello. Así, en virtud no de la normativa nacional, sino de una mera práctica, la autoridad en cuestión se pronuncia a menudo, en primer término, únicamente sobre la liquidación del impuesto y, posteriormente, mediante una resolución separada, sobre las cuestiones de equidad.

40 En primer lugar, por lo que respecta a los costes de los procedimientos de que se trata, un sujeto pasivo puede verse obligado, antes de nada, cuando recurre a la asistencia de un asesor fiscal o de un abogado, a soportar una duplicación de los gastos relacionados con dicha asistencia en el marco de los procedimientos administrativos y judiciales mediante los que impugna la resolución de liquidación del impuesto y la resolución que resuelve sobre la medida de equidad. Estos gastos se refieren, por una parte, a dos procedimientos administrativos de oposición dirigidos respectivamente contra dichas resoluciones y, por otra parte, a dos recursos judiciales interpuestos contra las resoluciones dictadas sobre esas oposiciones, así como, en su caso, a los recursos de casación. Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que el sujeto pasivo en cuestión solo puede obtener el reembolso de tales gastos efectuados en el curso de los procedimientos de oposición si estos van seguidos de un procedimiento judicial al término del cual se estimen las pretensiones de ese sujeto pasivo y si el órgano jurisdiccional competente constata que era necesaria la intervención del asesor fiscal o del abogado.

41 A continuación, si el sujeto pasivo en cuestión ve desestimadas sus pretensiones, ya sea en el marco del recurso judicial dirigido contra la resolución de liquidación del impuesto, ya en el del recurso interpuesto contra la resolución por la que se resuelve la solicitud de medida de equidad, debe soportar, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, costas procesales cuyo importe se determina en función de la cuantía del litigio, que corresponde a la trascendencia económica del recurso. Así, la práctica nacional controvertida implica una doble determinación de la cuantía del litigio y, en consecuencia, una doble consideración del importe del impuesto impugnado a efectos del cálculo de las costas procesales que dicho sujeto pasivo puede tener que soportar.

42 Por último, de la resolución de remisión se desprende que, cuando el sujeto pasivo en cuestión interponga un recurso de casación contra la sentencia dictada en el marco del recurso judicial dirigido contra la resolución de liquidación del impuesto o contra la resolución por la que se resuelve sobre la solicitud de medida de equidad, o cuando interponga un recurso contra la inadmisión a trámite del recurso de casación, deberá cargar con costas procesales adicionales si se desestiman sus pretensiones en uno de esos procedimientos.

43 Pues bien, debido a la autonomía del procedimiento de liquidación del impuesto respecto al procedimiento de equidad, los órganos jurisdiccionales están obligados, en principio, a desestimar los recursos interpuestos por el sujeto pasivo en el marco del primer procedimiento, cuando este habría podido disfrutar del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio si se hubiera examinado y acreditado la existencia de su buena fe. Así pues, tal sujeto pasivo puede tener que soportar definitivamente los costes vinculados a ese procedimiento de liquidación del impuesto, los cuales, según lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente, pueden ser a veces considerables.

44 En este contexto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esta regulación procesal puede entrañar costes desmesurados para el sujeto pasivo y tener como consecuencia disuadirle de ejercitar una acción judicial, habida cuenta de los costes que supondría una acción judicial en relación con el importe de la deuda impugnada (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Caixabank*, C-385/20, EU:C:2022:278, apartado 55).

45 En segundo lugar, por lo que respecta a la duración de los procedimientos de que se trata, de la resolución de remisión se desprende que la práctica nacional controvertida en el litigio principal puede tener como consecuencia que se prorrogue, incluso varios años, la duración acumulada del procedimiento de liquidación del impuesto y del procedimiento de equidad, lo que da lugar a un retraso considerable en la concesión de la tutela judicial relativa al ejercicio del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio que la Directiva del IVA confiere al sujeto pasivo. En efecto, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria puede esperar a que el órgano jurisdiccional competente se haya pronunciado sobre la resolución de liquidación del impuesto, en su caso tras un recurso de casación, antes de examinar la buena fe del sujeto pasivo en el marco del procedimiento de equidad. Así, mientras el procedimiento de liquidación del impuesto esté en curso, tanto en su fase administrativa como en su fase judicial, el sujeto pasivo puede verse privado de la posibilidad de que se examine su buena fe y de disfrutar, en un plazo razonable, del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio.

46 En tercer lugar, en cuanto a las modalidades de práctica de la prueba, de la jurisprudencia recordada en los anteriores apartados 32 y 33 se desprende que el sujeto pasivo de que se trate tiene derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, a menos que las autoridades nacionales demuestren que no actuó de buena fe o que no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación que efectuaba no le conducía a participar en un fraude fiscal.

47 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que, por lo general, en el curso del procedimiento de equidad, solo se examinan los elementos presentados por el sujeto pasivo en apoyo de su solicitud. Por lo tanto, la práctica nacional controvertida en el litigio principal puede vulnerar el derecho del sujeto pasivo a aplicar el régimen del margen de beneficio.

48 En estas circunstancias, y sin perjuicio de las comprobaciones del órgano jurisdiccional remitente a este respecto, una práctica nacional, caracterizada por elementos como los mencionados en los anteriores apartados 37 a 47, puede hacer excesivamente difícil para el sujeto pasivo de que se trate el ejercicio del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio.

49 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación del Gobierno alemán según la cual, de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469), se desprende que el examen de la buena fe del sujeto pasivo en el marco del procedimiento de equidad es compatible con el Derecho de la Unión. En efecto, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que correspondía a los Estados miembros definir el procedimiento mediante el que podía regularizarse el IVA indebidamente facturado, siempre que dicha regularización no dependiera de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. En este contexto, se limitó a declarar que los Estados miembros

podían decidir si tal regularización tenía lugar en el curso del procedimiento de liquidación del impuesto o en un procedimiento posterior. De este modo, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre el alcance de los eventuales inconvenientes procesales derivados de las características propias de tal procedimiento posterior. Así, el Tribunal de Justicia no ha declarado, en particular, que la regularización del IVA pueda tener lugar en el curso de un procedimiento posterior al procedimiento de liquidación del impuesto, como el procedimiento de equidad, que presente características como las examinadas en los anteriores apartados 37 a 47.

50 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 314 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que no tiene en cuenta la buena fe del revendedor en cuanto al cumplimiento, por parte de su proveedor, de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio en el procedimiento de liquidación del impuesto, en el curso del cual las autoridades tributarias determinan de oficio los hechos y toman en consideración todas las circunstancias relevantes para el caso concreto, incluidas las favorables para las partes, sino que la tiene en cuenta únicamente en el marco de un procedimiento distinto en el que la Administración tributaria examina los motivos de equidad invocados por el revendedor, ejerce su facultad de apreciación y adopta una resolución administrativa separada.

Costas

51 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

El artículo 314 de 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, en relación con el principio de efectividad,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una práctica nacional que no tiene en cuenta la buena fe del revendedor en cuanto al cumplimiento, por parte de su proveedor, de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio en el procedimiento de liquidación del impuesto, en el curso del cual las autoridades tributarias determinan de oficio los hechos y toman en consideración todas las circunstancias relevantes para el caso concreto, incluidas las favorables para las partes, sino que la tiene en cuenta únicamente en el marco de un procedimiento distinto en el que la Administración tributaria examina los motivos de equidad invocados por el revendedor, ejerce su facultad de apreciación y adopta una resolución administrativa separada.

Póltorak

Hesse

Steinfatt

Petrlík

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de octubre de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

