

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 21 DE OCTUBRE DE 2021 (SALA TERCERA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-396/20.

Partes: *CHEP Equipment Pooling NV y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.*

Síntesis: «Procedimiento judicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Modalidades de devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución – Directiva 2008/9/CE – Artículo 20, apartado 1 – Solicitud de información adicional por parte del Estado miembro de devolución – Elementos que pueden ser objeto de una solicitud de información adicional – Discordancia entre el importe indicado en la solicitud de devolución y el importe que figura en las facturas presentadas – Principio de buena administración – Principio de neutralidad del IVA – Plazo de caducidad – Consecuencias sobre la rectificación del error del sujeto pasivo».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El pronunciamiento examinado trae causa de una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9/ del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) a sujetos establecidos en la Unión Europea, pero no establecidos en el Estado miembro de devolución.

Concretamente, el asunto aborda la controversia surgida entre una sociedad belga sujeta al IVA (CHEP Equipment Pooling), dedicada a la comercialización de palés, y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas de Hungría (en adelante, Administración Tributaria húngara), que estimó solo parcialmente una solicitud de devolución del IVA presentada por aquélla.

La adquisición de palés en Hungría por parte de la citada empresa –sujeto pasivo del IVA en Bélgica–, que posteriormente alquiló a sus filiales en diferentes Estados miembros, motivó que CHEP Equipment Pooling presentara en septiembre de 2017 ante las autoridades húngaras una solicitud de devolución del IVA soportado, referida a bienes y servicios adquiridos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016.

Examinada la solicitud, la Administración Tributaria de Hungría detectó, de una parte, que la misma aludía a facturas respecto de las que ya se había devuelto el IVA y, de otra parte, que existían discrepancias entre las cuantías recogidas en la solicitud y las que figuraban en las facturas, de manera que en algunos casos el importe era mayor y, en otros, resultaba inferior. Ante tales divergencias y, con apoyo en el artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 –ya citada–, solicitó a la contribuyente información adicional.

A la vista de los datos aportados, adoptó las siguientes decisiones, previa distinción de tres tipos de solicitudes: 1. Respecto de las solicitudes que ya habían dado lugar a devolución, acordó su denegación; 2. En cuanto a las solicitudes cuyo importe de IVA era superior al que figuraba en la factura, resolvió que se devolviera únicamente el importe que constaba en la factura; y, 3. Por lo que concierne a las solicitudes cuyo importe de IVA era inferior al reflejado en las facturas, señaló la procedencia de la devolución solo respecto al importe indicado en la solicitud de devolución.

Disconforme con esta última decisión, la empresa interpuso la oportuna reclamación, alegando que en relación con el tercer tipo de solicitudes y, de acuerdo con la normativa aplicable, el importe del IVA reflejado en las facturas le otorgaba el derecho a obtener una devolución más elevada que la que ella había consignado en la solicitud.

El órgano administrativo competente confirmó la resolución emitida por la autoridad tributaria de primer grado, con base en tres argumentos: primero, la imposibilidad de corregir el error cometido en la solicitud de devolución, sin que dicha corrección constituyera una nueva solicitud; segundo, la inviabilidad de presentar una nueva solicitud, en el bien entendido de que el plazo había finalizado el 30 de septiembre de 2017, esto es, dos días después de la presentación de la solicitud inicial; y, tercero, la ausencia de obligación de la autoridad tributaria de pedirle más información adicional si, en su opinión, los hechos habían sido ya clarificados.

En desacuerdo con tal decisión, la demandante planteó un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal contencioso-administrativo y de lo social (órgano jurisdiccional en primera instancia), que acordó su desestimación. A su juicio, la determinación de la cuota de devolución del IVA correspondía al sujeto pasivo, por lo que en la hipótesis de estimar el recurso bastaría con que se aportaran las facturas para que, salvo en el caso de prorrata, la Administración tuviera que ordenar la devolución del importe máximo de IVA con arreglo a las facturas. Ello privaría de sentido al mecanismo de la devolución.

Además, desde la perspectiva de este órgano judicial, la Administración había actuado correctamente al no solicitar, por segunda vez, datos adicionales,

ya que ello solo hubiera procedido en caso de faltar información esencial para adoptar una decisión fundada, circunstancia esta que no concurría en el supuesto examinado.

Ante tal denegación, CHEP Equipment Pooling acudió al Tribunal Supremo de Hungría, denunciando la violación del principio de neutralidad del IVA por parte del órgano jurisdiccional de primera instancia.

Las dudas acerca de la interpretación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 motivaron que el Tribunal Supremo suspendiera el procedimiento y formulara ante el TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 1, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que, aun en caso de diferencias numéricas manifiestas –sin que se suscite la cuestión de la prorrata– entre la solicitud de devolución y la factura en detrimento del sujeto pasivo, el Estado miembro de devolución puede considerar que no es necesario solicitar información adicional y que ha recibido toda la información pertinente para decidir sobre la devolución?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

La respuesta a la cuestión prejudicial planteada requiere definir, primeramente, las coordenadas en las que el conflicto se suscita: a) Asistimos a una solicitud de devolución en la que se pone de relieve una diferencia entre el montante de IVA consignado en la solicitud por parte de sujeto pasivo y el que se refleja en las facturas presentadas; b) La solicitud se presenta dos días antes de que concluya el plazo de caducidad, lo que plantea el interrogante de si la contribuyente puede presentar una solicitud rectificativa o una nueva solicitud, partiendo de los errores indicados por la Administración; y, c) El criterio observado por las autoridades tributarias no es unívoco, en la medida en que cuando el importe que consta en la solicitud es inferior al de la factura, la Administración se acoge al primero; mientras que cuando la cuantía reflejada en la solicitud es mayor a la que consta en la factura, otorga validez a la segunda, privando al sujeto pasivo de obtener la devolución total del IVA a la que tiene derecho.

Tal y como se recoge en el texto de la Sentencia del TJUE que analizamos, la correcta interpretación y resolución de esta problemática exige tener en cuenta lo dispuesto tanto en la Directiva 2008/9, como en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en lo concerniente, señaladamente, a los conceptos de «sujeto pasivo no establecido», «solicitud de devolución», así como al derecho, procedimiento y plazo para la devolución del IVA soportado.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que el derecho a la devolución, al igual que el derecho a la deducción del IVA, no puede –con carácter general– limitarse¹, dado que garantiza la neutralidad del IVA, liberando al empresario del impuesto devengado o pagado en sus actividades económicas. A mayor abundamiento, el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda

1 STJUE de 11 de junio de 2020, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, apartado 53.

dicha devolución una vez cumplidos los requisitos materiales, a pesar de que los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales².

Especial interés encierra, a estos efectos, el artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9, que contempla en su párrafo primero la posibilidad del Estado miembro de devolución de solicitar información adicional al contribuyente, dentro del plazo de cuatro meses, cuando considere que no ha recibido todos los datos pertinentes sobre los que basar su decisión. Asimismo, en su párrafo segundo, el mismo precepto posibilita una segunda solicitud de información adicional, en la hipótesis de ser necesario.

El *quid* de la cuestión estriba, por tanto, en tres aspectos: por un lado, en dilucidar si en el caso que nos ocupa la Administración debió haber utilizado esa segunda solicitud de datos adicionales; por otro lado, en la interpretación que deba hacerse del citado plazo de caducidad; y, por último, en la calificación que deba otorgarse a la eventual solicitud de corrección de la discrepancia por parte de la contribuyente: solicitud rectificadora o nueva solicitud.

Por lo que respecta a la primera cuestión, los hechos evidencian que, tras constatar diferencias entre las cuotas de IVA que figuraban en la solicitud de devolución y en las facturas presentadas, la Administración tributaria húngara solicitó información adicional³ a la contribuyente, en virtud de la potestad que le asiste conforme al artículo 20, apartado 1, párrafo primero de la Directiva 2008/9. Sin embargo, una vez examinados estos datos adicionales, la autoridad tributaria consideró que estaba suficientemente informada al objeto de resolver sobre la solicitud de devolución y no demandó más información complementaria a la empresa. Es decir, no hizo uso de la facultad que le reconoce el párrafo segundo del artículo 20, apartado 1 de la citada Directiva.

Respecto del tercer tipo de solicitud, que es contra cuya resolución reclama la demandante, la Administración fundamentó su decisión alegando que se consideraba obligada por la cuota de IVA de la solicitud de devolución, pese a que de acuerdo con la cuota de IVA que figuraba en las facturas se derivaba un potencial derecho de devolución superior.

Centrándonos en el plazo de caducidad en el ámbito de deducción del IVA, existe jurisprudencia⁴ consolidada en el sentido de que un plazo de este tipo cuya terminación produce el efecto de sancionar al contribuyente por su falta de diligencia no es incompatible con lo dispuesto en la Directiva 2006/112, siempre y cuando, amén de otros requisitos, tal plazo no haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir el IVA.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de que el sujeto pasivo a quien compete solicitar la devolución del IVA pueda rectificar dicha solicitud, se comprueba que *a priori* la Directiva 2008/9 no prevé dicha rectificación –salvo en

2 STJUE de 18 de noviembre de 2020, *Comisión / Alemania (Devolución del IVA – Facturas)*, C-371/19, apartado 80.

3 En particular, la autoridad tributaria húngara le solicitó la aportación de los documentos y declaraciones relativos a las circunstancias en las que tuvieron lugar las operaciones económicas correspondientes a 143 facturas.

4 STJUE de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen / Comisión*, C-533/16, párrafo 47.

el caso de modificación de la prorrata—, sino únicamente la posible presentación de una nueva solicitud tras la retirada de la primera.

Llegados a este punto, desde la perspectiva del Tribunal de Justicia, los tres aspectos enunciados (recurso a la segunda petición de información adicional, plazo de caducidad y posible rectificación de la solicitud de devolución), deben ser analizados a la luz de los principios de neutralidad del IVA y de buena administración.

En consecuencia, volviendo de nuevo a si la Administración debió haber solicitado, por segunda vez, datos adicionales, el principio de buena administración exige que la autoridad tributaria lleve a cabo un examen diligente e imparcial de todos los aspectos, asegurándose de que dispone de la información más completa y fiable para adoptar su decisión.

Además, como ya subrayamos, el principio de neutralidad requiere que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, por lo que, al no haber solicitado por segunda vez más información tras persistir las discrepancias, la Administración dejó a cargo de la demandante una cuota de IVA que sabía que teóricamente se le adeudaba —si bien en la práctica no podía devolverse por no coincidir con el importe declarado en la solicitud de devolución—. Ante estas circunstancias, procede examinar si la Administración Tributaria de Hungría vulneró o no el principio de neutralidad del IVA o, en su caso, el principio de buena administración.

De otra parte, respecto al plazo de caducidad y la eventual rectificación de la solicitud de devolución presentada, el juego de los principios de neutralidad del IVA y de buena administración imponen las siguientes consideraciones.

Según el Alto Tribunal, el hecho de que la contribuyente presentara su solicitud de devolución dos días antes de que expirara el plazo para ello resulta irrelevante a efectos de determinar si es posible rectificar dicha solicitud. Antes al contrario, el Tribunal de Justicia estima que el principio de buena administración obliga a toda autoridad tributaria que haya detectado un error en una solicitud presentada por un contribuyente, a informarle al respecto con vistas a que pueda rectificar dicha solicitud.

En esta línea, si la Administración insta al sujeto pasivo, de acuerdo con los principios de buena administración y de neutralidad del IVA, a rectificar la solicitud viciada previamente presentada, dicha rectificación se ha de considerar presentada en la fecha en la que se presentó la solicitud inicial, esto es, antes de la conclusión del mencionado plazo de caducidad.

De conformidad con todo ello, el TJUE responde a la cuestión prejudicial señalando que: «El artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9, interpretado a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de buena administración, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de devolución, cuando haya adquirido la certeza, en su caso a la luz de la información adicional facilitada por el sujeto pasivo, de que la cuota del IVA efectivamente soportada, tal como se menciona en la factura adjunta a la solicitud de devolución, es superior a la cuota indicada en dicha solicitud, devuelva el IVA solo hasta este último importe, sin haber instado previamente

al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial».

El pronunciamiento examinado presenta una incuestionable importancia, pues incide en aspectos fundamentales del régimen de devolución del IVA soportado que afectan a todos los Estados miembros. La principal aportación del Alto Tribunal consiste en aclarar cuál ha de ser la interpretación que deba efectuarse de las tres cuestiones clave (ausencia de segunda petición de información, plazo de caducidad y posibilidad de rectificación de la solicitud de devolución) sobre las que pivota el presente asunto, siempre desde el prisma de los dos principios que presiden esta materia, el de buena administración y el de neutralidad del IVA. La aplicación de estos principios determina el signo de la respuesta del TJUE en favor de la posibilidad de rectificación por parte del sujeto pasivo, sin que el plazo de caducidad obste a ello, e incluso trasladando al órgano jurisdiccional remitente la competencia para valorar si la autoridad nacional actuó adecuadamente al prescindir de esa segunda solicitud de información adicional.

Partiendo de que se resuelve una situación controvertida susceptible de plantearse en cualquier Estado miembro de la UE (empresa establecida en un Estado miembro que solicita devolución del IVA en otro Estado miembro en el que no está establecida), el pronunciamiento viene a complementar la jurisprudencia ya existente del TJUE sobre la proyección de los principios de buena administración y neutralidad del IVA en el ámbito de la posible rectificación de errores por parte del sujeto pasivo en la solicitud de devolución del IVA, clarificando de este modo la correcta aplicación del artículo 20, apartado 1 de la Directiva 2008/9 por parte de las autoridades tributarias nacionales.