

EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IVA INDEBIDAMENTE FACTURADO A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y EFECTIVIDAD: LA STJUE DE 7 DE SEPTIEMBRE DE 2023, C-453/22

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE refuerza el derecho a la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutidas, estableciendo cómo en casos donde el obligado tributario que ha soportado tal perjuicio no puede obtener su restitución civil de los sujetos pasivos que procedieron a tal repercusión, procede que la administración nacional conceda la devolución de ingresos tributarios indebidos y el abono de intereses de demora, siempre y cuando no se aprecien indicios de práctica fiscal abusiva.

Palabras clave

IVA; Principios de neutralidad y efectividad; Devolución de ingresos tributarios indebidos; repercusión indebida de cuotas de IVA.

Abstract

The judgment of the CJEU strengthens the right to a refund of unduly charged VAT, establishing that in cases where the taxpayer who has suffered such damage cannot obtain civil restitution from the taxable persons who made the charge, the national tax administration should grant the refund of undue tax revenue and the payment of interest for late payment, provided that there is no evidence of an abusive tax practice.

Keywords

VAT; Principles of neutrality and effectiveness; Refund of undue tax revenue; Undue levying of VAT quotas.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-453/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Finanzgericht Münster* (FGM-Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), mediante resolución de 27 de junio de 2022, 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.

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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad.

2. Supuesto de hecho

Como acabamos de indicar, la cuestión prejudicial planteada al TJUE por el FGM se origina en el contexto de un litigio entre el Sr. Michael Schütte, y la Oficina Tributaria de Brilon en Alemania, en relación con el derecho a la devolución del IVA facturado indebidamente, desde la perspectiva del repercutido que procedió a su deducción.

El Sr.Schütte, demandante en el litigio principal, es agricultor y silvicultor, de suerte que durante los años 2011 a 2013 compró madera a diferentes proveedores y posteriormente la revendió y 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 %.

Los proveedores presentaron sus correspondientes declaraciones del IVA e ingresaron el impuesto al tipo del 19 % a la Administración tributaria alemana. El demandante en el litigio principal, por su parte, 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.

El Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, precisa que en ningún momento se han detectado o apreciado indicios de insolvencia inminente del Sr.Schütte 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 Sr.Schütte por las que este repercutía el impuesto no deberían haber estado sujetas al tipo reducido de IVA, sino al normal.

A raíz de dicha inspección tributaria, se incoó un procedimiento judicial ante el *Finanzgericht Münster* (FGM), de suerte que, 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 Sr.Schütte se redujo en la cuantía correspondiente.

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 Sr.Schütte se dirigió a sus proveedores solicitándoles la rectificación de las facturas emitidas a su nombre y el reembolso de la diferencia.

Todos los proveedores opusieron frente a la reclamación del Sr.Schütte la excepción de prescripción prevista por el Derecho civil alemán. En consecuencia, las facturas de que se trata no se rectificaron y el referido Sr.Schütte no obtuvo de sus proveedores los reembolsos reclamados.

En tales circunstancias, el Sr.Schütte presentó ante la Oficina Tributaria 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 (Ordenanza tributaria alemana).

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.

El Sr.Schütte impugnó ante el FGM la desestimación de su solicitud de exención del IVA reclamado *a posteriori*. El FGM albergando 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, planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en los siguientes términos:

«¿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?»

3. Fundamentos de Derecho

En primer lugar, el Tribunal de Justicia, partiendo del objeto de la cuestión prejudicial remitida por el FGM, se refirió al marco regulatorio comunitario aplicable a los temas objeto de controversia en el asunto *Schütte*.

A este respecto, el Tribunal de Justicia puso de relieve que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ya que 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, de acuerdo con la propia jurisprudencia comunitaria, 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 (STJUE de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

El TJUE destaca a estos efectos cómo el principio de neutralidad del IVA constituye, a este respecto, un principio fundamental del sistema común del IVA. Es por ello que considera que la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que 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 (STJUE de 2 de julio de 2020, Terra-cult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada).

Constata, no obstante, el Tribunal de Justicia que, 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 (SSTJUE 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).

Partiendo de que, en ausencia de regulación comunitaria específica, los Estados miembros pueden desarrollar los procedimientos y condiciones para el ejercicio de los derechos a la devolución del IVA, siempre que sean consistentes con los principios del Derecho UE (neutralidad, efectividad y equivalencia), el TJUE trajo a colación su jurisprudencia en la materia a efectos de enmarcar el análisis del asunto *Schütter*.

En este sentido, el Tribunal de Justicia reconoció que en el pasado había 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 (SSTJUE 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). No obstante, matiza el TJUE, 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.

De acuerdo con tales precedentes, el TJUE terminó estableciendo que 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 (SSTJUE 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).

A este respecto, también precisa el referido TJUE que, 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 (STJUE 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). Ahora bien, el TJUE considera que, de acuerdo con el principio de neutralidad, 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 (SSTJUE 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).

El TJUE termina concluyendo este análisis preliminar del marco europeo sobre el derecho a la devolución del IVA, que, de acuerdo con su jurisprudencia, 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.

El Tribunal de Justicia, a su vez, trasladó estos principios jurisprudenciales a situaciones como las planteadas en el caso de autos, declarando a este respecto que si en estas circunstancias, 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.

Al punto, el TJUE rechazó que tal conclusión derivada de su jurisprudencia, no puede desvirtuarse en virtud ya de la sentencia de 13 de enero de 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), ya de la inexistencia de insolvencia de los proveedores,

ni tampoco considerando el riesgo de doble devolución. El Tribunal de Justicia dedicó los siguientes párrafos de la sentencia en el asunto *Schütte* a fundamentar tal posicionamiento.

Así, en primer término, en relación con la sentencia *Zipvit*, señaló que, contrariamente al supuesto referido en el caso de autos, 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).

En segundo término, el TJUE puso de relieve cómo no resulta 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 comunitaria, que el uso sistemático de la locución adverbial «en particular» en tal 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 (SSTJUE 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).

Y, 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, el TJUE señaló que, en principio, tal riesgo queda excluido en circunstancias como las del litigio principal.

El TJUE reitera aquí que 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, de suerte que la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos: por un lado, que 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; y, por otro lado, que de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (SSTJUE 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).

A este respecto, el TJUE puso de relieve cómo, en el caso de autos, 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. El TJUE considera que en tal caso 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.

Finalmente, el TJUE se refirió a la cuestión relativa al pago de intereses en expedientes de devolución de ingresos indebidos, recordando su jurisprudencia en el sentido de 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 (SSTJUE 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).

Así las cosas, el TJUE, considerando las circunstancias del caso, procedió a responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva del IVA, que 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.

4. Análisis y relevancia para España

La doctrina fijada por el TJUE en el asunto *Schütte* tiene interés y relevancia práctica a los efectos de la aplicación de la normativa del IVA a escala comunitaria y nacional, al reforzar y clarificar una serie de principios, como el de neu-

tralidad y efectividad del Derecho de la UE, que impactan de forma relevante sobre los procedimientos tributarios nacionales y poseen implicaciones positivas respecto del ejercicio de los derechos de los obligados tributarios en tal contexto jurídico. Tales «principios comunitarios» (de neutralidad y efectividad) aplican en situaciones donde el Derecho de la UE no ha regulado determinados aspectos procedimentales concernientes al ejercicio de derechos conferidos por tal Derecho, como acontece en sede del IVA, de manera que operan en este contexto los procedimientos tributarios nacionales de los Estados miembros.

Precisamente, la sentencia del TJUE en el asunto *Schütte*, clarifica cómo impactan los principios de neutralidad y efectividad sobre los procedimientos tributarios nacionales alemanes, en relación con el ejercicio del derecho a la devolución de cuotas del IVA indebidamente exigidas a un obligado tributario.

El Tribunal de Justicia, a su vez, delimita los supuestos y condiciones que podrían determinar una exclusión de tal derecho a la devolución (casos de prácticas fiscales abusivas), y el alcance de la reparación derivada de la vulneración del Derecho de la UE (devolución de ingresos tributarios indebidos e intereses de demora).

En este orden de cosas, en primer lugar, cabría destacar cómo el Tribunal de Justicia conecta el principio de neutralidad del IVA con los derechos de deducción y devolución, de manera que éstos no pueden limitarse a través de medidas nacionales, salvo en casos excepcionales que hayan sido admitidos por el Derecho de la UE. En este sentido, el TJUE declaró que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ya que 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, de acuerdo con la propia jurisprudencia comunitaria, 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. El principio de neutralidad del IVA constituye, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, un principio fundamental del sistema común del IVA. Precisamente por ello, el Tribunal de Justicia viene considerando que la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que 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.

Una vez fijado tal punto de partida respecto de la relevancia estructural del principio de neutralidad, el TJUE, en segundo lugar, precisó cómo, 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.

A efectos de resolver la problemática planteada en el asunto *Schütter*, el Tribunal de Justicia reconoció que en pronunciamientos precedentes había 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. No obstante, el TJUE terminó matizando que, 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.

De acuerdo con tales precedentes, el TJUE terminó estableciendo en el caso *Schütte* que 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.

A este respecto, el Tribunal de Justicia rechazó que la inexistencia de insolvencia de los proveedores a los que reclamar la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutidas, ni el riesgo de doble devolución de las cuotas del IVA indebidamente ingresadas son circunstancias que permitan a las autoridades fiscales denegar el derecho de devolución del IVA reclamado en este tipo de casos.

A su vez, el TJUE se refirió a los casos de potencial abuso, en relación con estas solicitudes de devolución del IVA, precisando a este respecto que, (sólo) si se demuestra (por parte de la administración), mediante elementos objetivos, que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado se invoca de forma fraudulenta o abusiva, ese derecho puede y debe denegarse. Nótese a este respecto que el concepto de práctica fiscal abusiva se refiere a los montajes artificiales carentes de realidad económica con pura finalidad fiscal, y no cabe presumir el abuso, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y de nuestro propio Tribunal Supremo.

La sentencia del TJUE, por tanto, contribuye a reforzar la aplicación del principio de neutralidad a través del derecho a la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutido, estableciendo cómo en casos donde el obligado tributario que ha soportado tal perjuicio no puede obtener su restitución civil de los sujetos pasivos que procedieron a tal repercusión e ingreso de las referidas cuotas del impuesto, siempre y cuando no se aprecien indicios de práctica fiscal abusiva, procede que la administración nacional conceda la devolución de ingresos tributarios indebidos y el abono de intereses de demora.

La jurisprudencia establecida por el TJUE en el caso *Schütte* y concordantes resulta aplicable en el ordenamiento jurídico español a los efectos de la aplicación de la regulación y procedimientos nacionales aplicables para canalizar la devolución de ingresos tributarios indebidos en casos concernientes a la devolución de cuotas del IVA.

La práctica y doctrina administrativa revelan que no son extraños ni excepcionales los casos donde un obligado tributario solicita a la administración tal devolución de cuotas indebidamente repercutidas, total o parcialmente.

El TEAC, en particular, ha rechazado tal devolución en casos donde la repercusión del IVA resultaba improcedente, pero el sujeto pasivo no procedió al ingreso de tales cuotas del IVA indebidamente repercutido; el TEAC justifica su posición argumentando que en que la norma que excluye tal devolución en casos de falta de ingreso determina que la administración no está obteniendo un enriquecimiento injusto, ni tampoco tiene que asumir el coste derivado de una relación entre particulares; también alega el TEAC que la jurisprudencia del TJUE en la materia no obliga a conceder tal devolución, toda vez que se trata de sentencias donde los hechos revelan ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas y, por tanto, se trata de situaciones no comparables (RTEAC de 25 de junio 2019 y 15 de julio 2019 (RG05359/2016), entre otras).

En este sentido, es dudoso que la jurisprudencia del TJUE en el caso *Schütte* resulte aplicable en este tipo de casos, pero no en otros donde sí se haya verificado el ingreso de las cuotas tributarias indebidamente repercutidas, siempre que no medien y aporten por las autoridades fiscales indicios objetivos de práctica fiscal abusiva.