

LA DIRECTIVA DE IVA PERMITE DENEGAR EL DERECHO A DEDUCIR EL IVA INDEBIDAMENTE SOPORTADO, PERO DEBE DEVOLVERLO AL DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN CUANDO A ESTE LE SEA MUY DIFÍCIL RECUPERARLO DEL VENDEDOR: STJUE DE 13 DE MARZO DE 2025, C-640/23

Alejandro Zubimendi Cavia
*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

De acuerdo con el Tribunal de Justicia, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo deducirse un IVA indebidamente soportado por una operación no sujeta al IVA. No obstante, tales principios exigen que dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria cuando le resulte imposible o excesivamente difícil obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado.

Palabras clave

IVA, Directiva de IVA, principio de neutralidad, principio de efectividad, derecho a deducción, repercusión, devolución de ingresos indebidos.

Abstract

According to the European Court of Justice, the principles of neutrality of VAT and effectiveness must be interpreted as not precluding national legislation or administrative practice which does not allow a taxable person to deduct an unduly paid VAT on a transaction not subject to VAT. However, those principles require that that taxable person may address his claim for a refund directly to the tax authorities where it is impossible or excessively difficult for him to obtain from the seller the refund of the VAT unduly paid.

Keywords

VAT, VAT Directive, principle of neutrality, principle of effectiveness, right to deduct, VAT charge, refund of undue payments.

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-640/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los principios de neutralidad del IVA, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, y de los artículos 2, 19, 168 y 203 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»).

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha establecido que los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA, y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección tributaria, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado. No obstante, esos principios exigen que, en tal situación, dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

2. Supuesto de hecho

En el presente caso, nos encontramos con una sociedad rumana que realiza una venta de equipo a otra sociedad rumana y que las partes califican y autoliquidan como sujeta al IVA.

Como consecuencia de esta operación, la Administración tributaria rumana lleva a cabo un procedimiento de inspección frente a la sociedad vendedora y confirma la calificación (como operación sujeta al IVA) dada por las partes.

Con posterioridad a este procedimiento, la Administración tributaria rumana inicia otro procedimiento de inspección frente a la sociedad compradora, resolviendo finalmente que se trataba de una operación no sujeta al IVA y denegando el derecho de la sociedad compradora a deducirse el IVA soportado. Así, la Administración tributaria rumana exigió a dicha sociedad, liquidación mediante, la devolución de dicha deducción indebida.

La sociedad compradora recurrió ante los tribunales rumanos dicha liquidación. En un primer momento, las pretensiones de la actora fueron estimadas en primera instancia por el Tribunal Superior de Ploiești en sentencia de 26 de noviembre de 2018, confirmando la calificación dada por las partes a la operación. Como consecuencia de esto, y a pesar de que la Administración tributaria recurrió la sentencia, estas sociedades no tenían ninguna razón válida para rectificar, antes de que se dictara finalmente en casación la sentencia del Tribunal Supremo de Rumanía de 23 de noviembre de 2021 en la que se estimaron las pretensiones de la Administración tributaria, la factura que documentaba dicha operación. Además, solo se podía rectificar esa factura una vez que se hubiera dictado esta última sentencia. Sin embargo, en la fecha de la citada sentencia,

el derecho a rectificar la factura ya había prescrito, al haber vencido el plazo de prescripción en el mes mayo de 2021.

La sociedad compradora interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo quien, al considerar que esta situación era similar a la de los asuntos *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) y *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), decide preguntar al Tribunal de Justicia, en esencia, si los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue recalificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado.

3. Fundamentos de derecho

Comienza el Tribunal recordando el principio de neutralidad y su doctrina según la cual el derecho a deducir forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. A partir de ese punto, el Tribunal señala que en una situación en la que un sujeto pasivo ha pagado un importe de IVA indebidamente facturado, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado para garantizar la neutralidad del IVA, correspondiendo en principio al emisor de la factura proceder a la regularización de esta, de acuerdo con las condiciones que fijen los Estados miembros y siempre que demuestre su buena fe. Así, por ejemplo, el Tribunal admite como válido un sistema por el cual el destinatario de la operación indebidamente facturada con IVA puede recuperar la cuota indebidamente soportada de IVA mediante una acción civil frente al vendedor de los bienes.

Así, concluye el Tribunal estableciendo que cuando la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria (STJUE de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22). Así pues, en el presente caso, dado que el vendedor ya no puede rectificar la factura relativa a la operación de que se trata y que, por lo tanto, el adquirente se encuentra en la imposibilidad de obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente facturado, el adquirente deberá poder dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

Finalmente, matiza el Tribunal que tal solicitud de devolución debe distinguirse de una solicitud de deducción del IVA (STJUE de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 45), al hilo del argumento de la recurrente de que el derecho a la deducción del IVA también debe reconocerse

en las operaciones no sujetas al IVA si la recuperación del IVA por quien lo soporto indebidamente fuera imposible o extremadamente difícil.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia busca superar los problemas procedimentales que puedan darse en el contexto de una regularización íntegra del IVA. Así, en el presente caso nos encontramos con que la Administración tributaria polaca por un lado exige al destinatario de una operación el importe de las cuotas de IVA indebidamente deducidas por tratarse de una operación no sujeta a IVA, mientras que al mismo tiempo deniega a dicha entidad el derecho a obtener la devolución del IVA que le fue indebidamente repercutido, bajo el argumento de que ya había prescrito el plazo para regularizar, en sede del proveedor, el IVA indebidamente facturado e ingresado en Hacienda. Por lo que no solamente se produce un perjuicio para el destinatario de la operación desde el punto de vista de la neutralidad del IVA, sino que también se produce un enriquecimiento injusto en favor de la Administración tributaria.

En el caso de España, la doctrina de nuestro Tribunal Supremo exige que «cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó» (STS de 25 de septiembre de 2019, rec. 4786/2017). Si a la hora de valorar, a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo, el cumplimiento de los requisitos del artículo 14.2 del Reglamento General de revisión en vía administrativa aún se albergasen dudas sobre el derecho del destinatario de la operación a obtener la devolución del IVA indebidamente soportado, la presente sentencia clarifica que no debe haber obstáculos procedimentales a tal devolución.