

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-562/17.

Partes: Nestrade vs. AEAT.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Decimotercera Directiva 86/560/CEE — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Principios de equivalencia y de efectividad — Empresa no establecida en la Unión Europea — Resolución previa y firme denegatoria de la devolución del IVA — Número erróneo de identificación a efectos del IVA»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Nestrade, con sede social y domicilio fiscal en Suiza, realiza en España operaciones sujetas al IVA. El 21 de septiembre de 2010, Nestrade solicitó a la AEAT, por el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en el ámbito de aplicación del IVA español por un empresario no establecido en el territorio de la Unión Europea, la devolución de las cuotas soportadas en los trimestres tercero y cuarto de 2009 con ocasión de la entrega de bienes por su proveedor Hero España, S.A. Nestrade solicitó igualmente la devolución de todas las demás cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 con ocasión de la entrega de bienes por parte de Hero.

Respecto a todos los ejercicios mencionados, la AEAT requirió a Nestrade la aportación de las facturas correspondientes a las entregas de bienes por parte de Hero, ya que en las facturas inicialmente presentadas figuraba el número holandés de identificación a efectos del IVA de Nestrade, cuando lo correcto habría sido consignar el número suizo de identificación a efectos del IVA. Así, el 23 de noviembre de 2010, la AEAT requirió a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto de 2009. Nestrade no respondió a dicho requerimiento en el plazo señalado.

El 10 de enero de 2011, Hero expidió las facturas rectificativas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. El 5 de abril de 2011, la AEAT dictó un acuerdo denegando la devolución de 114 662,59 euros, cantidad reclamada por los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009, al no poder determinar el fundamento de la solicitud. Esta resolución, que no fue impugnada por Nestrade, devino firme el 14 de mayo de 2011.

El 5 de agosto de 2011, Nestrade solicitó de nuevo a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 y, además, solicitó igualmente la devolución de las cuotas de IVA soportadas durante el período comprendido entre el mes de enero y el mes de marzo de 2011. En esta ocasión, Nestrade presentó las facturas rectificativas y anuló las facturas inicialmente expedidas por Hero para cada uno de esos años, también las relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009.

En su resolución de 12 de diciembre de 2011, la AEAT decidió, en primer lugar, acceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, así como a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009, por un importe total de 542 094,25 euros. La AEAT consideró que Nestrade había contestado a sus requerimientos y había aportado las facturas rectificativas reclamadas, y accedió a la devolución tras comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello. En segundo lugar, la AEAT decidió denegar la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por Hero relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. La denegación se basó en el hecho de que esta última devolución ya había sido denegada mediante la resolución de 5 de abril de 2011, la cual había devenido firme el 14 de mayo de 2011.

Tras plantearse diversos recursos en vía económico-administrativa y judicial frente a la negativa de la Administración a devolver el IVA soportado, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede matizarse la jurisprudencia Petroma (asunto C-271/12) en el sentido de admitir la devolución de cuotas de IVA solicitada por una empresa no establecida en la Unión, a pesar de haber recaído ya una resolución de la autoridad fiscal nacional denegatoria de dicha devolución por no haber respondido la empresa a un requerimiento de información sobre el NIF, teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por la recurrente al atender otros requerimientos?

Para el caso de que se respondiera afirmativamente a dicha cuestión:

2) ¿Puede entenderse que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia Senatex (asunto C-518/14) exige anular un acto administrativo denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA referidas, teniendo en cuenta que dicho acto se limitó a confirmar una previa resolución administrativa firme denegatoria de la devolución de cuotas, que fue adoptada por la AEAT siguiendo un procedimiento distinto al previsto en la Ley para ese supuesto y que, además, recortaba los derechos del solicitante de la devolución causándole indefensión?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El presente litigio versa sobre la solicitud de devolución de cuotas de IVA presentada por una empresa establecida en un país tercero, concretamente en Suiza. Como es sabido, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión se rigen por la Decimotercera Directiva, como se desprende del artículo 2, apartado 1, de esta. El Tribunal de Justicia ha precisado, a este respecto, que las disposiciones de la Decimotercera Directiva y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas ley especial respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112.

La principal cuestión controvertida en este asunto es la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. Como pone de manifiesto la Audiencia Nacional, de acuerdo con el Derecho español, tal rectificación no puede producir efectos una vez que la resolución de la Administración mediante la que se deniega la devolución haya adquirido firmeza.

El Tribunal de Justicia ha declarado que las disposiciones de la Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se completen mediante la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria. No obstante, es preciso señalar que la Directiva 77/388 tampoco prohibía a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA. Esta apreciación es aplicable también respecto de la Decimotercera Directiva. En efecto, del

artículo 3, apartado 1, de esta se desprende que los Estados miembros determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente.

Por consiguiente, dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad).

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada.

En este escenario, el Tribunal de Justicia considera que no puede deducirse de la información remitida por la Audiencia Nacional y las partes que Nestrade informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que Nestrade no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

3. Fallo

Las disposiciones de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.