

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 2 DE JULIO DE 2020 (SALA QUINTA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-835/18

Partes: SC Terracult SRL y Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara

Síntesis: IVA-Directiva 2006/112/CE—Rectificación de facturas—Impuesto erróneamente facturado y descubierto en el marco de una inspección fiscal—Devolución del impuesto indebidamente pagado—Práctica administrativa que limita la devolución existiendo una liquidación firme—Principios de Neutralidad fiscal y Efectividad—Medida desproporcionada y no justificada por ejercicio abusivo del Derecho de la UE

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto tiene por objeto una controversia entre una sociedad mercantil rumana (Donauland SRL, posteriormente absorbida por Terault) y la administración tributaria de tal Estado miembro, en relación con la devolución de un IVA incorrectamente abonado como consecuencia de una serie de errores cometidos en las declaraciones del referido impuesto. En concreto, la entidad Donauland suministró mercancías a una entidad alemana (Almos), operación que fue calificada a efectos de IVA como entrega intracomunitaria exenta de IVA, al considerarse que las referidas mercancías serían transportadas desde Rumanía a Alemania. En el marco de un procedimiento de inspección posterior, la administración tributaria rumana denegó la aplicación de la exención del IVA en la medida en que no pudo acreditarse la salida de las mercancías del territorio nacional; la administración dictó liquidación exigiendo el IVA devengado con motivo de la operación interna, de suerte que tal liquidación devino firme en 2014. La entidad Donauland emitió facturas rectificativas calificando las operaciones como entregas nacionales. El destinatario de las mismas (Almos)

informó al emisor que debía utilizar su NIF rumano (y no el alemán), así como que resultaba de aplicación el régimen de inversión del sujeto pasivo. Donauland emitió nuevas facturas rectificativas en línea con lo indicado por Almos, y dedujo el IVA correspondiente a esas facturas del IVA adeudado en el período en curso, lo cual determinó un saldo negativo que fue objeto de solicitud de devolución. La autoridad administrativa competente rechazó tal solicitud de devolución en 2017 considerando que, como consecuencia de la rectificación de las facturas y los nuevos hechos revelados, la liquidación dictada en 2014 quedaba sin efecto a pesar de haber devenido firme. Terracult, como sucesor de Donauland, impugnó tal acto administrativo alegando que tenía derecho a la devolución del IVA con arreglo al principio de neutralidad que protegía el derecho a la rectificación de facturas en casos de errores de buena fe. Tal reclamación fue denegada en primera instancia con base en la firmeza de la liquidación dictada en 2014. Sin embargo, el tribunal de apelación planteó cuestión prejudicial ante el TJUE al albergar dudas sobre si tal práctica administrativa resultaba o no compatible con los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad en circunstancias tales como las acontecidas en este asunto.

2. Comentario

La cuestión de fondo que late en este asunto reside en determinar el alcance del derecho de devolución de impuestos recaudados en contra de las normas del Derecho de la UE, en un caso donde se han cometido errores de buena fe en la aplicación de la normativa del IVA y concurre un acto administrativo firme que *a priori* dificulta la devolución del impuesto indebidamente pagado por el sujeto pasivo.

El TJUE adoptó a este respecto una posición que conecta el referido derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos con el principio de neutralidad en la aplicación del IVA. El hecho de que la Directiva del IVA no haya previsto una disposición específica en relación con la devolución del IVA facturado por error no se considera materialmente relevante, de suerte que las disposiciones y procedimientos que arbitren los Estados miembros a este respecto no pueden limitar tal derecho de devolución y la neutralidad del IVA de forma desproporcionada en situaciones donde no existe riesgo de pérdida de ingresos y el emisor de la factura demuestra su buena fe.

El Tribunal de Justicia parte de la premisa de que, a la luz de los hechos y circunstancias del caso, concurrían ambas circunstancias (buena fe e inexistencia riesgo de pérdida de ingresos en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo), de manera que resultaba de aplicación el principio de neutralidad fiscal del IVA, que, en principio, se oponía a que el proveedor de las mercancías tuviera que soportar la carga del impuesto.

En este orden de cosas, se consideró que los principios de efectividad y proporcionalidad se oponían a la práctica administrativa nacional que hacía imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución instado por el contribuyente. El TJUE no cuestionó la articulación a nivel nacional de plazos razonables de recurso de carácter preclusivo a efectos de que los contribuyen-

tes ejerciten lo que convenga a su derecho, dado que ello resulta acorde con el principio de seguridad jurídica que también protege a los propios contribuyentes. Sin embargo, el Tribunal de Justicia matizó que en algunas situaciones como la que se planteó en el caso *Terault*, donde la impugnación de la liquidación derivada del procedimiento de inspección estaba sujeta a un plazo de caducidad de 30 días y el contribuyente solo pudo obtener la información que le permitía ejercitar su derecho tras la emisión de tal liquidación, el principio de efectividad para el ejercicio de los derechos que protege el Derecho de la UE (devolución de ingresos indebidos) se opone a prácticas administrativas que limitan los derechos de los contribuyentes atendiendo a tales circunstancias (firmeza administrativa de la liquidación y no prescripción). Esta doctrina del TJUE en cierta medida converge con la establecida por el Tribunal Supremo español en la sentencia de 16 de julio de 2020 (Rec.810/19), donde fundamenta el derecho de devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho de la UE en casos donde existe una liquidación firme, allí donde concurren una serie de circunstancias que impidieron o dificultaron seriamente la impugnación de tal liquidación.

Igualmente, el TJUE rechazó que una normativa nacional pueda imponer una sanción de esta naturaleza (denegación del derecho de devolución) en casos donde el contribuyente solicite una devolución que resulte de un ingreso indebido derivado de su propia negligencia (STJUE de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17). Finalmente, el Tribunal de Justicia recordó que todo ejercicio de los derechos que protege el Derecho de la UE está sujeto al principio de prohibición de abuso, de manera que sólo pueden denegarse cuando se acreditara abuso o fraude.