

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093994

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de de 5 de septiembre de 2024

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-83/23

#### SUMARIO:

**IVA. Devolución. Rectificación de la factura. Negativa de la autoridad tributaria a devolver el IVA directamente al adquirente.** A raíz de una inspección del IVA practicada en los locales de KG, el inspector consideró que las entregas de barcos debían calificarse de entregas sin transporte que no estaban sujetas a imposición en Alemania, sino en Italia, donde se encontraban dichos barcos en el momento de su venta. El derecho a la devolución directa del IVA indebidamente facturado, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se refiere al IVA nacional indebido en el Estado miembro en el que se ha facturado y en cuya Hacienda Pública se ha ingresado [Vid., STJUE de 13 de octubre de 2022, asunto C-397/21 (NFJ087547)]. Por tanto, el derecho a la devolución directa del IVA indebidamente facturado del que disfruta, en determinadas circunstancias, el destinatario de una factura se refiere al IVA que el Estado miembro de que se trate ha recibido del emisor de la factura. Si bien es cierto que el litigio principal versa sobre las solicitudes de devolución de un IVA indebidamente facturado y pagado, es preciso señalar que, en el presente asunto, la Administración Tributaria X ya ha devuelto el IVA indebidamente pagado por el destinatario de los servicios a la masa del prestador de servicios. No podía excluirse de entrada que ese adquirente se encontrara en una situación en la que el ejercicio de una acción civil contra el administrador concursal encargado de la liquidación del proveedor de servicios para que se emitiera una factura que incluyera el IVA italiano fuera imposible o excesivamente difícil, y que, posteriormente, se viera obligado a dirigir una solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria. Sin embargo, so pena de hacer recaer sobre la Administración tributaria una carga excesiva, no se le puede exigir que tenga en cuenta la circunstancia de que, en una situación como la del litigio principal, la cadena habitual de devolución estaba gravemente perturbada, o incluso interrumpida, debido a que el proveedor se encontraba en liquidación, de modo que el IVA que le iba a devolver la Administración tributaria iba a caer en la masa y corría el riesgo de no ser devuelto al adquirente. En el caso de autos, exigir a la Administración tributaria alemana que determine si el hecho de que el administrador concursal encargado de la liquidación del prestador de servicios no declarará en Italia el IVA italiano legalmente devengado constituye, con arreglo al Derecho italiano, un fraude en el IVA en dicho Estado miembro va más allá de lo que razonablemente puede imponerse a una Administración tributaria nacional en virtud del objetivo de la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos. De las circunstancias expuestas por el órgano jurisdiccional remitente en su formulación de la primera cuestión prejudicial, en el caso de autos, el prestador del servicio, que hasta el momento no estaba registrado en el Estado miembro en el que legalmente se ha devengado el IVA, tiene la posibilidad de registrarse a efectos del IVA en ese Estado miembro, de modo que, a continuación, indicando un número de identificación fiscal de dicho Estado miembro, podría enviar al beneficiario de la prestación una factura en la que se consigne el impuesto del mismo Estado miembro, lo que permitiría al destinatario de la prestación deducir en este el IVA soportado. Por tanto, en el caso de autos, la demandante en el litigio principal, para no tener que soportar el coste del IVA de que se trata, habría podido ejercitar una acción civil contra el administrador concursal encargado de la liquidación del prestador de servicios con el fin de que se emitiera una factura que incluyera el IVA italiano, acción que no ha emprendido. El Tribunal resuelve que la Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que el beneficiario de una prestación no puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA pagado al proveedor de esa prestación que ha facturado erróneamente el IVA nacional de ese Estado miembro en lugar del IVA legalmente devengado en otro Estado miembro y lo ha ingresado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro en el supuesto de que estas últimas ya hayan devuelto el IVA al proveedor de la prestación, que es objeto de un procedimiento de liquidación.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 168, 178 y 203.

#### PONENTE:

Don F. Biltgen.

En el asunto C-83/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 3 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de febrero de 2023, en el procedimiento entre

**H GmbH**

y

**Finanzamt M,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. N. Wahl y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de enero de 2024; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de H GmbH, por la Sra. M. Boche y los Sres. M. von Einem y A. Graf, Rechtsanwälte, y por los Sres. D. Hoffmanns y J. Scholz, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. B. Eggers y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1. 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre H GmbH, sociedad establecida en Alemania, y el Finanzamt M (Administración Tributaria M, Alemania) en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado y la devolución de dicho impuesto por motivos de equidad.

## Marco jurídico

### Derecho de la Unión

3. El artículo 167 de la Directiva del IVA establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

4. El artículo 168, letra a), de esta Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

5. El artículo 178, letra a), de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

6. A tenor del artículo 203 de la misma Directiva:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

## **Derecho alemán**

### *UStG*

7. El artículo 14, apartado 4, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2013 I, p. 1809) (en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«Toda factura deberá contener los siguientes datos:

[...]

8. el tipo impositivo aplicable y la deuda tributaria correspondiente a la contraprestación o, en caso de exención fiscal, la indicación de que la entrega u otra prestación está exenta del impuesto.»

8. A tenor del artículo 14c, apartado 1, de la UStG:

«Si en una factura correspondiente a una entrega u “otra prestación” el empresario indica separadamente un importe del impuesto superior al correspondiente a la operación de que se trate en virtud de la presente Ley (mención errónea del impuesto), deberá abonar asimismo el importe mencionado en exceso. Si rectifica el importe del impuesto frente al beneficiario de la prestación, procederá aplicar por analogía el artículo 17, apartado 1. [...]»

9. El artículo 15, apartado 1, de la UStG establece:

«El empresario podrá deducir en concepto de impuesto soportado lo siguiente:

1. el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. Para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura emitida conforme a los artículos 14 y 14a. [...]».

### *AO*

10. La Abgabenordnung (Ley General Tributaria), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2002 I, p. 3866) (en lo sucesivo, «AO»), incluye el artículo 163, titulado «Determinación excepcional del impuesto por razones de equidad», cuyo apartado 1, primera frase, dispone:

«Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no fuere equitativo percibir un impuesto, podrá fijarse su cuantía en un importe inferior y no tenerse en cuenta para la determinación del impuesto ciertas bases tributarias que lo aumenten.»

11. El artículo 227 de la AO establece:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, no fuere equitativo percibirla; en esas mismas condiciones podrán devolverse o compensarse las cuotas ya satisfechas.»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**12.** H, la demandante en el litigio principal, sucedió a una sociedad comanditaria simple establecida en Alemania (en lo sucesivo, «KG»), cuyo objeto social era el arrendamiento de bienes muebles a otras empresas, en particular mediante contratos de venta y arrendamiento financiero. El litigio principal versa sobre seis operaciones de venta y arrendamiento financiero realizadas por KG a favor de E-GmbH, otra sociedad establecida en Alemania, durante los años 2007, 2008, 2010 y 2012.

**13.** En el marco de cada una de estas operaciones, E-GmbH compraba un barco de motor nuevo a E-sr, sociedad establecida en Italia. Las facturas correspondientes llevaban la mención «entrega intracomunitaria» y no incluían el IVA. E-GmbH pagaba íntegramente el precio de compra de cada barco.

**14.** A raíz de cada una de estas compras, E-GmbH y KG celebraban, inicialmente, un acuerdo de venta y arrendamiento financiero, que preveía, por un lado, la venta del barco a KG al precio de compra neto incrementado en el IVA alemán y, por otro lado, un acuerdo sobre un contrato de arrendamiento relativo a la transferencia a E-GmbH del derecho de disfrute del referido barco. A continuación, E-GmbH expedía a KG una factura por la venta del barco con mención expresa del IVA alemán, incluía dicho IVA en sus declaraciones fiscales y lo abonaba al Finanzamt X (Administración Tributaria X, Alemania), que le correspondía. La factura no contenía indicación alguna sobre el lugar en que se encontraba el barco en el momento de la venta. En sus declaraciones de IVA, KG deducía, en concepto de IVA soportado, el IVA mencionado en dicha factura. E-GmbH y KG celebraban, por último, un contrato de leasing del barco, por un período de treinta y seis meses.

**15.** Con ocasión de una inspección de E-GmbH relativa al año 2008, la Administración tributaria comprobó que, en el momento en que E-GmbH había vendido los barcos a KG, estos no se encontraban en Alemania, sino en Italia. En octubre de 2012, E-GmbH informó a KG de que había incluido erróneamente el IVA alemán en dos facturas, emitidas en abril y octubre de 2008, respectivamente, y le indicó que iba a regularizar dichas facturas.

**16.** A raíz de una inspección del IVA practicada en los locales de KG, el inspector consideró que las entregas de barcos debían calificarse de entregas sin transporte que, según el artículo 31 de la Directiva del IVA en relación con el artículo 3, apartado 7, de la UStG, no estaban sujetas a imposición en Alemania, sino en Italia, donde se encontraban dichos barcos en el momento de su venta. Consideró que el IVA facturado por E-GmbH a KG se adeudaba en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA y del artículo 14c de la UStG, pero que KG no podía deducirlo en concepto de IVA soportado.

**17.** La Administración Tributaria M se adhirió a esta apreciación y, de conformidad con el artículo 173, apartado 1, punto 1, de la AO, giró a KG una liquidación complementaria del IVA que reducía el importe del IVA deducido por dicha sociedad correspondiente al ejercicio 2008, en el que se habían emitido dos facturas de venta de barco. Posteriormente, desestimó por infundada la reclamación formulada contra dicha liquidación complementaria.

**18.** Durante los años 2006, 2010 y 2012 se habían emitido otras cuatro facturas de venta de barco. La Administración Tributaria M giró asimismo liquidaciones complementarias del IVA correspondientes a los años 2007 y 2010, relativas a la deducción del IVA soportado por las facturas emitidas por los años 2006 y 2010. Dado que la reclamación presentada contra dichas liquidaciones complementarias fue desestimada por infundada por la Administración Tributaria M, KG le abonó dicho IVA. Por último, KG no practicó ninguna deducción del IVA por las referidas ventas de barcos en la declaración anual del IVA del año 2012.

**19.** En 2014, E-GmbH fue objeto de un procedimiento de insolvencia. El administrador concursal encargado de la liquidación de esta sociedad rectificó las seis facturas relativas a la entrega de los barcos, suprimiendo la mención del IVA que figuraba erróneamente en ellas. La Administración Tributaria X indicó que el administrador concursal había presentado las facturas regularizadas el 10 de diciembre de 2014 y que había presentado una solicitud de rectificación el 8 de enero de 2015. Estimó dicha solicitud y devolvió el IVA correspondiente, que fue transferido a la masa, e informó al representante fiscal del administrador concursal de que estaba obligado a someter las operaciones al IVA en Italia. Sin embargo, según la demandante en el litigio principal, el administrador concursal se negó a emitir facturas que incluyeran el IVA italiano. La demandante en el litigio principal no demandó a E-GmbH para obtener tales facturas.

**20.** KG solicitó a la Administración Tributaria M, sobre la base del artículo 163 de la AO, por razones de equidad, que calculara de nuevo el IVA correspondiente a los años 2007, 2008, 2010 y 2012. La Administración tributaria desestimó esta solicitud y, a continuación, desestimó asimismo la reclamación de KG contra esta resolución por infundada.

**21.** El recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania) fue desestimado debido a que la Administración Tributaria M no estaba obligada a devolverle el IVA indebidamente facturado, puesto que dicho IVA se había abonado a la masa de E-GmbH. Además, según dicho órgano jurisdiccional, la demandante en el litigio principal no tiene contra E-GmbH acción civil alguna para la devolución de dicho IVA, sino que únicamente tiene derecho a que se le expida una factura que incluya el IVA italiano.

**22.** La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

**23.** En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular de la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), se desprende la existencia, en determinadas circunstancias, de una «acción directa» del destinatario de una factura que incluye un IVA indebido a obtener de la Administración tributaria la devolución de dicho IVA. Recientemente, en la sentencia de 13 de octubre de 2022, *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790), el Tribunal de Justicia, en aplicación de esta jurisprudencia, declaró, a su entender, que una normativa nacional en virtud de la cual, por un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, por otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad y de efectividad del IVA, puesto que permite al destinatario, que ha soportado la carga del IVA facturado por error, obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas. En dicha sentencia, interpreta, el Tribunal de Justicia también indicó que, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el destinatario de los servicios puede, sobre la base de los principios de neutralidad y de efectividad del IVA, obtener la devolución directamente de la Administración tributaria. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia declaró, en dicha sentencia, que esta última posibilidad se aplica también cuando, debido a un error en el lugar exacto de la prestación, el impuesto ha sido pagado en el Estado miembro incorrecto si, de no existir abuso o fraude, toda vez que tanto el prestador como el destinatario de los servicios han actuado de buena fe, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

**24.** El órgano jurisdiccional remitente considera que el litigio principal se asemeja, en algunas de sus circunstancias, al que dio lugar a la sentencia de 13 de octubre de 2022, *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790). Sin embargo, duda de que la solución adoptada en dicha sentencia pueda extrapolarse al litigio principal. Más concretamente, dicha sentencia no responde a la cuestión de si existe una «acción directa» para la devolución en un caso en el que, como en el presente asunto, procede sustituir el IVA nacional que figura en la factura inicial por un IVA más elevado de otro Estado miembro. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, teniendo en cuenta el conjunto de la Unión Europea e incluyendo el Estado miembro en el que se ha realizado efectivamente la prestación, no existe más bien un derecho a la expedición de una factura que mencione el impuesto italiano. En este contexto, la referida sentencia tampoco resuelve la cuestión de si la «acción directa» para la devolución puede supeditarse, en una situación como la del litigio principal, al requisito de que el adquirente haya ejercitado una acción civil para obtener la expedición, por parte del proveedor insolvente, de una factura en la que se mencione el IVA de ese otro Estado miembro. Por otra parte, en su opinión, se plantea la cuestión de si consideraciones basadas en la lucha contra el fraude podrían, en tal situación, incidir en el derecho del adquirente a reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el hecho de que el liquidador de E-GmbH no declare en Italia el IVA italiano legalmente devengado podría conducir, en Derecho italiano, a un fraude en el IVA en Italia.

**25.** En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en una situación como la del litigio principal, la Administración tributaria debe dar prioridad al derecho a la devolución del emisor de la factura debido a la regularización de la factura o a la «acción directa» del destinatario de la factura. A este respecto, se pregunta si debe tenerse en cuenta el hecho de que no puede seguirse la cadena de devolución habitual debido a la insolvencia del emisor de la factura o a particularidades cronológicas como, por ejemplo, el hecho de que, en el momento de proceder a la devolución del IVA al emisor de la factura, la Administración tributaria sabía que este último era insolvente y podía, por tanto, entrever la posibilidad de que existiera una «acción directa» para la devolución en favor del destinatario de la factura.

**26.** En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede el beneficiario de una prestación establecido en territorio nacional ejercitar una acción directa contra la Administración tributaria nacional, de conformidad con la sentencia [de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167)], cuando

a) el beneficiario de la prestación ha recibido de un proveedor establecido también en territorio nacional una factura con indicación del impuesto nacional, el beneficiario ha pagado esta factura y el proveedor ha liquidado debidamente el impuesto consignado en la factura;

b) no obstante, la prestación objeto de la factura es una operación realizada en otro Estado miembro;

c) al beneficiario de la prestación se le deniega por tanto la deducción del impuesto soportado, al no tratarse de un impuesto legalmente devengado en el territorio nacional.

d) a continuación, el proveedor rectifica la factura suprimiendo toda mención del impuesto nacional, de manera que el importe de la factura se reduce en la cuantía del impuesto suprimido;

e) como consecuencia de la apertura de un procedimiento de insolvencia sobre el patrimonio del proveedor, el beneficiario de la prestación no puede entablar una acción de reclamación de cantidad contra este, y

f) el proveedor, que hasta el momento no estaba registrado en el otro Estado miembro, tiene la posibilidad de registrarse a efectos del IVA y de utilizar el número de identificación fiscal asignado en ese Estado miembro para expedir una factura al beneficiario de la prestación consignando en ella el impuesto devengado en dicho Estado miembro, lo cual conferiría al destinatario el derecho a la deducción en dicho Estado miembro por el procedimiento especial previsto en la Directiva [2008/9]?

2) ¿Es decisivo para la respuesta que deba darse a esta cuestión el hecho de que la Administración tributaria nacional haya devuelto al proveedor el impuesto pagado, como consecuencia directa de la rectificación de la factura, a pesar de que el proveedor, a raíz de la apertura del procedimiento de insolvencia sobre su patrimonio, no ha reembolsado importe alguno al beneficiario de la prestación?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

**27.** Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que el beneficiario de una prestación puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA que ha pagado al proveedor de esa prestación, que ha facturado por error el IVA nacional de ese Estado miembro en lugar del IVA legalmente devengado en otro Estado miembro y lo ha ingresado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, en el supuesto de que estas ya hayan devuelto el IVA al proveedor de la prestación que es objeto de un procedimiento de liquidación.

**28.** Con carácter preliminar, es preciso recordar que el principio de neutralidad del IVA, que constituye el núcleo del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, está garantizado por el mecanismo del derecho a deducción, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas y garantizar, por consiguiente, 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 (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 18 y jurisprudencia citada).

**29.** Teniendo en cuenta esta premisa, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, a falta de una disposición en la Directiva del IVA relativa a la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, corresponde, en principio, a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse dicho IVA (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 19 y jurisprudencia citada).

**30.** Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**31.** En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el carácter extrapolable al presente asunto de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), que versaba sobre los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación.

**32.** En dicha sentencia, por lo que respecta a la cuestión de si un destinatario de servicios tiene derecho a solicitar la devolución del IVA al prestador que lo ha facturado indebidamente y que, a su vez, podría solicitar su devolución a la autoridad tributaria, o si el destinatario de los servicios debe poder presentar su demanda directamente contra dicha autoridad, el Tribunal de Justicia declaró que, en principio, un sistema en el cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer contra dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad y de efectividad. En efecto, un sistema de esta índole permite al destinatario que ha soportado la carga del IVA facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 39).

**33.** El Tribunal de Justicia añadió que, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, esos principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Así pues, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41).

**34.** A este respecto, debe precisarse que, como ha señalado el propio órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, el derecho a la devolución directa del IVA indebidamente facturado, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se refiere al IVA nacional indebido en el Estado miembro en el que se ha facturado y en cuya Hacienda Pública se ha ingresado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 25). Por tanto, el derecho a la devolución directa del IVA indebidamente facturado del que disfruta, en determinadas circunstancias, el destinatario de una factura se refiere al IVA que el Estado miembro de que se trate ha recibido del emisor de la factura.

**35.** Si bien es cierto que el litigio principal versa sobre las solicitudes de devolución de un IVA indebidamente facturado y pagado, es preciso señalar que, en el presente asunto, la Administración Tributaria X ya ha devuelto el IVA indebidamente pagado por el destinatario de los servicios a la masa del prestador de servicios.

**36.** En estas circunstancias, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), no es extrapolable a una situación como la del litigio principal.

**37.** En efecto, si, en caso de IVA indebidamente facturado y pagado, una Administración tributaria que, a petición del prestador de servicios, ya hubiera procedido a la devolución del IVA estuviera obligada, en aplicación de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), a devolver también dicho IVA al destinatario de los servicios, entonces la Administración tributaria estaría obligada a devolver el IVA dos veces.

**38.** A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, cuando un proveedor ha facturado y pagado erróneamente el IVA, este debe, en principio, devolverse a dicho proveedor. En efecto, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro afectado está obligado a devolver los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión. 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. Pues bien, el principio de neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, *Terraclut*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 23 a 25).

**39.** El hecho de que, al igual que en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), el proveedor de servicios en el presente asunto esté en liquidación no es pertinente en el caso de autos.

**40.** En efecto, la jurisprudencia derivada de esa sentencia no tiene por objeto cuestionar el orden de prelación de los acreedores en los procedimientos de liquidación.

**41.** En tales circunstancias, es cierto que no podía excluirse de entrada que ese adquirente se encontrara en una situación en la que el ejercicio de una acción civil contra el administrador concursal encargado de la liquidación del proveedor de servicios para que se emitiera una factura que incluyera el IVA italiano fuera imposible o excesivamente difícil, y que, posteriormente, se viera obligado a dirigir una solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria. Sin embargo, so pena de hacer recaer sobre la Administración tributaria una carga excesiva, no se le puede exigir que tenga en cuenta la circunstancia de que, en una situación como la del litigio principal, la cadena habitual de devolución estaba gravemente perturbada, o incluso interrumpida, debido a que el proveedor se encontraba en liquidación, de modo que el IVA que le iba a devolver la Administración tributaria iba a caer en la masa y corría el riesgo de no ser devuelto al adquirente.

**42.** También es cierto que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, de modo que las autoridades tributarias no solo deben llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, sino que también son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de estos y los demás documentos apropiados (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 62 y 63 y jurisprudencia citada).

**43.** Sin embargo, en el caso de autos, exigir a la Administración tributaria alemana que determine si el hecho de que el administrador concursal encargado de la liquidación del prestador de servicios no declarará en Italia el IVA italiano legalmente devengado constituye, con arreglo al Derecho italiano, un fraude en el IVA en dicho Estado miembro va más allá de lo que razonablemente puede imponerse a una Administración tributaria nacional en virtud del objetivo recordado en el apartado anterior.

**44.** Procede recordar además que la posibilidad de que el adquirente o el destinatario del servicio dirijan su solicitud de devolución del IVA indebidamente facturado y pagado «directamente» a la Administración tributaria constituye una excepción y, como resulta de la jurisprudencia citada en el apartado 33 de la presente sentencia, solo está disponible si el cobro de ese IVA del proveedor o del prestador es imposible o excesivamente difícil, lo que presupone que el adquirente o el destinatario no haya pasado por alto ninguna posibilidad de hacer valer sus derechos fuera de esta situación.

**45.** Pues bien, como se desprende de la resolución de remisión y, en particular, de las circunstancias expuestas por el órgano jurisdiccional remitente en su formulación de la primera cuestión prejudicial, en el caso de autos, el prestador del servicio, que hasta el momento no estaba registrado en el Estado miembro en el que legalmente se ha devengado el IVA, tiene la posibilidad de registrarse a efectos del IVA en ese Estado miembro, de modo que, a continuación, indicando un número de identificación fiscal de dicho Estado miembro, podría enviar al beneficiario de la prestación una factura en la que se consigne el impuesto del mismo Estado miembro, lo que permitiría al destinatario de la prestación deducir en este el IVA soportado.

**46.** Por consiguiente, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, en el caso de autos, la demandante en el litigio principal, para no tener que soportar el coste del IVA de que se trata, habría podido ejercitar una acción civil contra el administrador concursal encargado de la liquidación del prestador de servicios con el fin de que se emitiera una factura que incluyera el IVA italiano, acción que no ha emprendido.

**47.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que la Directiva del IVA, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del IVA, debe interpretarse en el sentido de que el beneficiario de una prestación no puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA pagado al proveedor de esa prestación que ha facturado erróneamente el IVA nacional de ese Estado miembro en lugar del IVA legalmente devengado en otro Estado miembro y lo ha ingresado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro en el supuesto de que estas últimas ya hayan devuelto el IVA al proveedor de la prestación, que es objeto de un procedimiento de liquidación.

## Costas

**48.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA),

debe interpretarse en el sentido de que

el beneficiario de una prestación no puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA pagado al proveedor de esa prestación que ha facturado erróneamente el IVA nacional de ese Estado miembro en lugar del IVA legalmente devengado en otro Estado miembro y lo ha ingresado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro en el supuesto de que estas últimas ya hayan devuelto el IVA al proveedor de la prestación, que es objeto de un procedimiento de liquidación.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.