

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 8 de junio de 2006¹

1. Las cuestiones planteadas por la Corte Suprema di Cassazione italiana en el caso de autos versan sobre los procedimientos para que un sujeto pasivo pueda recuperar el IVA abonado por él a un proveedor que lo indicó erróneamente en la factura y lo ingresó a la Hacienda pública.

2. Según la Sexta Directiva sobre el IVA,² sustancialmente, un proveedor que repercute el IVA a un adquirente debe ingresar la cuota en la Hacienda pública, existiese o no la obligación de repercutirlo. También según esta Directiva, un sujeto pasivo puede deducir el impuesto soportado por sus adquisiciones del impuesto que debe ingresar por las operaciones gravadas que realiza.

3. Es jurisprudencia pacífica³ que el derecho a deducir el impuesto soportado no se aplica

al impuesto que se devenga porque ha sido incluido en la factura pero que, si no fuera por esto, no se habría devengado. No obstante, en estas circunstancias, el Derecho nacional debe permitir la rectificación de las cantidades repercutidas (y/o deducidas) erróneamente.

4. Además, el derecho a deducir previsto en la Sexta Directiva sólo se puede ejercitar cuando el sujeto pasivo realiza alguna operación gravada en el Estado miembro en el que soportó el impuesto, debiendo por ello ingresar allí el correspondiente impuesto repercutido, del que podrá deducir el IVA soportado.

5. En el caso de autos, el sujeto pasivo al que se repercutió erróneamente el IVA (por haber recibido servicios de promoción publicitaria), no realizó operaciones gravadas en el mismo Estado miembro. Normalmente esta situación se rige por la Octava Directiva sobre IVA,⁴ que prevé que el IVA soportado no se deduzca del IVA repercutido, sino que se devuelva al sujeto pasivo.

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) modificada en numerosas ocasiones; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — Véanse las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973) y de 6 de noviembre de 2003 Karageorgou y otros (C-78/02 y C-80/02, Rec. p. I-13295), a las que me refiero con más detalle en los puntos 11 y siguientes.

4 — Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava 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 interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

6. En estas circunstancias, el tribunal nacional quiere saber, sustancialmente, a) si se puede devolver con arreglo a la Octava Directiva el IVA erróneamente repercutido y abonado, aunque no hubiera resultado deducible según la Sexta Directiva, y b) si un sujeto pasivo no residente debe estar legitimado para recurrir directamente frente a la administración que recaudó el impuesto o si bastaría con que pudiera actuar indirectamente, es decir, recurriendo contra el proveedor que le repercutió el impuesto (quien, a su vez, podría repetir contra la administración tributaria).

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es debido [...] en régimen interior:

a) por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto

[...]

Legislación y jurisprudencia comunitaria sobre el IVA

c) por cualquier persona que mencione el Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o documento que la sustituya;

La situación en el interior de un Estado miembro, según la Sexta Directiva

[...]»

7. El apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva tenía el siguiente tenor, en el momento pertinente en el presente asunto,⁵ y por cuanto aquí interesa:

8. El artículo 17, apartado 2,⁶ dispone, por cuanto aquí interesa:

5 — La redacción actual del artículo 21 se encuentra en el artículo 28 octavo de esta misma Directiva, que fue incorporado al texto por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y que modifica, con vistas a la abolición de fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1) y que fue a su vez posteriormente modificada en varias ocasiones. El caso de autos versa sobre un IVA pagado en 1994. La disposición, que figuraba en aquel momento en el artículo 21, apartado 1, letra c), está actualmente en el artículo 21, apartado 1, letra d). He optado por no reproducir las disposiciones de la Sexta Directiva en su orden numérico (que, en cualquier caso, ya no coincide con el orden en el que aparecen actualmente en la Directiva), sino en otro que resulta más útil para una más rápida comprensión de la normativa en este contexto.

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de

6 — Actualmente se encuentra en el artículo 28 séptimo, también fue introducido por la Directiva 91/680 y posteriormente fue modificado.

sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;^[7]

[....]»

9. Según el artículo 18, apartado 1, letra a),⁸ para poder ejercitar el derecho a la deduc-

7 — En la versión vigente en el momento pertinente en el presente asunto, la expresión «dentro del país», o su equivalente, que había sido introducida por la Directiva 91/680, parecía referirse a la responsabilidad del proveedor en muchas versiones lingüísticas, incluidas la inglesa, la francesa, la italiana y la española. Sin embargo, en la versión alemana se refería al lugar en el que el impuesto fue devengado o ingresado y en la versión neerlandesa al lugar en el que se produjo la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. La Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), con su entrada en vigor el 1 de enero de 1996, unificó todas las versiones lingüísticas de acuerdo con la alemana. La versión inglesa del artículo 17, apartado 2, letra a), actualmente tiene el siguiente tenor: «value added tax due or paid *within the territory of the country* in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person» (el subrayado es mío).

8 — En el artículo 28 séptimo, sin modificar desde la Directiva 91/680.

ción el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, letra b).⁹ Esta disposición exige que la factura consigne, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

10. El artículo 20, apartado 1, letra a), dispone que las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en particular, «cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

Jurisprudencia pertinente sobre la Sexta Directiva

11. La sentencia Genius Holding,¹⁰ la más significativa, versaba sobre una situación en la que un subcontratista había repercutido indebidamente el IVA a un empresario. Según la normativa nacional entonces aplicable, dictada de acuerdo con la Sexta Directiva, el impuesto en realidad lo devengaba solamente el empresario sobre el importe que facturó a quien le encargó la obra. La cuestión que se planteó fue si el derecho a deducción se podía aplicar a la

9 — En el artículo 28 nono, en la versión introducida por la Directiva 91/680 y en vigor en el momento pertinente en el presente asunto; posteriormente modificado.

10 — Citada anteriormente en la nota 3.

cuota del impuesto devengado exclusivamente por el hecho de estar mencionado en la factura, según lo establecido en el artículo 21, apartado 1, letra c).

12. El Tribunal de Justicia analizó el enunciado del artículo 17, apartado 2, letra a), particularmente en lo que se diferenciaba del enunciado que le antecedió, en el artículo 11, apartado 1 letra a) de la Segunda Directiva del Consejo,¹¹ y del artículo 17, apartado 2, letra a) de la propuesta de la Comisión para la Sexta Directiva.¹² Concluyó que el ejercicio del derecho a la deducción se limitaba únicamente a los impuestos realmente devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA, o abonados por haberse devengado. Además, esta interpretación quedó confirmada por la necesidad de poseer una factura que refleje la cuota del impuesto correspondiente a cada transacción y por la existencia de un mecanismo de regularización que se aplica cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar.¹³

13. Insistiendo en que «corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe», el Tribunal de Justicia falló que «el derecho a deducción [...] no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura.»¹⁴ Por lo tanto, al no ser aplicable el mecanismo de la deducción, debía existir algún otro mecanismo de corrección o regularización para remediar la situación en la que, de buena fe, se había cometido un error.

14. Sin embargo, el Abogado General Mischo defendió en sus conclusiones¹⁵ que, para que se respete el principio de neutralidad del IVA, este impuesto debe dar lugar al derecho a deducción salvo que el proveedor que lo repercutió no lo ingresara a la Hacienda pública (cuando hubiera indicios de fraude).

15. La sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel¹⁶ también versaba sobre una situación en la que el IVA había sido repercutido indebidamente. Sin embargo, en ese asunto las cuotas no se habían repercutido de buena fe, sino fraudulentamente. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia consideró que el criterio de la buena fe no era imprescindible

11 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6). El artículo 11, apartado 1, letra a), tiene el siguiente tenor: «Respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de su empresa, queda éste autorizado para deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya soportado en las adquisiciones de bienes o en los servicios que le hayan sido prestados» (el subrayado es mío).

12 — DO 1973 C 80, p. 1. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la propuesta tenía el siguiente tenor: «Cuando los bienes y servicios se vayan a utilizar para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor: a) el Impuesto sobre el Valor Añadido que se le haya repercutido con arreglo al apartado 3 del artículo 22, por los bienes entregados y los servicios prestados» (el subrayado es mío).

13 — Apartados 12 a 16 de la sentencia.

14 — Apartados 18 y 19, además del fallo de la sentencia.

15 — Así mismo hizo la Comisión en sus observaciones. El Tribunal adoptó la postura defendida por los Gobiernos de los Países Bajos, Alemania y España. Véanse, en particular, los puntos 17 a 27 de las conclusiones.

16 — Anteriormente citada en la nota 3, apartados 58 y 59.

para obtener la regularización, siempre y cuando se hubiera eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. El Tribunal declaró lo siguiente:

«1) Cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

2) Corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.»

16. En la sentencia *Karageorgou y otros*,¹⁷ el Tribunal de Justicia aborda una situación en la que el importe mencionado como IVA en la factura extendida por una persona que prestaba servicios al Estado no podía calificarse de IVA. Esta situación surgió porque dicha persona creía, por error, que prestaba sus servicios como independiente, mientras que en realidad existía una relación de subordinación. El Tribunal e Justicia siguió

la orientación jurisprudencial de las sentencias *Genius Holding y Schmeink & Cofreth y Strobel*, fallando que el artículo 21, apartado 1, letra c), no se oponía a la devolución de dicho importe. En caso de regularización del importe mencionado por este concepto, que en ningún caso puede constituir IVA, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales en el marco del régimen del IVA. El Tribunal de Justicia señaló de nuevo que la Sexta Directiva no prevé expresamente dichas situaciones y consideró que corresponde a los Estados miembros hallar una solución para esta laguna, mientras ésta no sea colmada por el legislador comunitario.¹⁸

17. Otra sentencia mencionada en las alegaciones del presente procedimiento versaba sobre circunstancias ligeramente distintas. En el asunto *Langhorst*¹⁹ un agricultor había vendido unos cerdos a tratantes de ganado. En lugar de girar a éstos una factura por el precio, éstos emitieron notas de abono a favor de aquél por dicho precio, sobre el cual calcularon el IVA erróneamente, aplicando un tipo de gravamen superior al que correspondía. El Tribunal de Justicia sostuvo que dichas notas de abono deben considerarse «documento que produzca sus efectos» [de la factura] y que debía considerarse que el destinatario de éstas (es decir, el agricultor) era la persona que de hecho había mencionado el IVA en dicho documento en el sentido del artículo 21, apartado 1, letra c), y, por ello era el deudor tributario por el importe que en él figuraba.²⁰

18 — Apartados 42 y 48 a 53 de la sentencia.

19 — Sentencia de 17 de septiembre de 1997 (C-141/96, Rec. p. I-5073).

20 — Apartados 8, 9, 24, 27 y 28 de la sentencia.

17 — Antes citada en la nota 3.

Lugar de la prestación de servicios de promoción publicitaria

18. En el artículo 9 de la Sexta Directiva figuran las reglas para establecer el lugar en el que se considera que se han prestado los servicios a los efectos de la Directiva. El artículo 9, apartado 2, letra e), dispone:

«el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas [...] a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

— las prestaciones de publicidad;

— [...]»

19. Según el artículo 21, apartado 1, letra b),²¹ «el destinatario de un servicio comprendido en el artículo 9, apartado 2, letra e) [...] efectuado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero» es deudor tributario por el IVA correspondiente al servicio en cuestión.²² «Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente al pago del impuesto».

Las devoluciones previstas en la Octava Directiva para las operaciones transfronterizas

20. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, reproducido anteriormente,²³ trata sobre la deducción del IVA soportado, que se detrae del IVA repercutido del que se es deudor en el interior de un mismo Estado miembro. Para otras situaciones, el artículo 17, apartados 3 y 4,²⁴ dispone, por cuanto aquí interesa:

«3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la

21 — En el artículo 28 octavo, en la versión introducida por la Directiva 91/680 y que estaba en vigor en el momento pertinente en el presente asunto; modificada posteriormente.

22 — Comúnmente denominada «regla de inversión del sujeto pasivo».

23 — Punto 8.

24 — En el artículo 28 séptimo.

devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

- a) de sus operaciones [...] efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción [²⁵] si se hubieran efectuado en el interior del país;

[...]

4. La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

- en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por [la Octava Directiva],

[...]»

25 — El texto en inglés parece desafortunado. El IVA es deducible, las «transactions» no lo son. En francés reza «qui ouvriraient droit à déduction», y sería preferible que en inglés tuviera el siguiente tenor: «in respect of which VAT would be deductible».

21. El artículo 2 de la Octava Directiva dispone:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 [...]» de la Sexta Directiva.

22. El artículo 5 de esta misma Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la [Sexta Directiva], tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.

[...]»

Resumen de los efectos de la normativa sobre operaciones transfronterizas

23. En virtud de las disposiciones que figuran anteriormente, cuando una operación se realiza en el Estado miembro A por un proveedor establecido en ese Estado miembro, a un adquirente empresario o profesional²⁶ establecido en el Estado miembro B, que no ingresa IVA en el Estado miembro A porque no realiza allí operaciones gravadas, la regla general es que el adquirente empresario o profesional tiene derecho a que en el Estado miembro A se le devuelva el IVA que el proveedor le repercutió, y por esta operación no tendrá IVA soportado a deducir del IVA repercutido en el Estado miembro B.

24. No obstante, en situaciones específicas en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo (como por ejemplo cuando se trata de una prestación de servicios de promoción publicitaria, que se consideran prestados en el Estado miembro B, en vez de en el Estado miembro A), el prestador no debe repercutir el IVA correspondiente al servicio en el Estado miembro A. En cambio, el empresario o profesional adquirente es deudor tributario en el Estado miembro B por el IVA correspondiente al servicio prestado y podrá deducir este IVA soportado del IVA repercutido que deba ingresar en el Estado miembro B.

25. Sin embargo, si el prestador repercute el IVA al adquirente empresario o profesional

en el Estado miembro A (como si el servicio se hubiera prestado en el Estado miembro A, en un caso en el que debería haberse aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo (porque el servicio tendría que haberse considerado prestado en el Estado miembro B), el IVA se habrá repercutido indebidamente. Esto es exactamente lo sucedido en el caso de autos.

26. Si el empresario o profesional adquirente abona el IVA que se le repercutió por error y el prestador lo ingresa debidamente a la Hacienda pública del Estado miembro A, la operación no resultará «neutral a efectos de IVA» para el primero –a menos que éste pueda recuperar el IVA pagado por error: a) del prestador o b) de la administración tributaria– y la administración tributaria del Estado miembro A habrá percibido un IVA que no debería habersele ingresado.

Litigio principal

Marco fáctico y procesal

27. Partiendo de los detalles recogidos en la resolución de remisión y de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, los hechos del caso de autos pueden resumirse del modo siguiente:

²⁶ — Para evitar una excesiva repetición y con el fin de distinguirlo del adquirente que es consumidor final, emplearé el término «adquirente» o «adquirente empresario o profesional» para referirme al sujeto pasivo que adquiere bienes o servicios en operaciones gravadas y los utiliza a su vez para realizar operaciones gravadas.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (en lo sucesivo, «Reemtsma») es una sociedad cuya actividad comercial se desarrolla principalmente en Alemania. Carece de establecimiento permanente en Italia.

29. En 1994 una empresa italiana prestó servicios de promoción publicitaria y marketing a Reemtsma, por los cuales cargó IVA por valor total de 175.022.025 ITL.²⁷

30. Según la resolución de remisión, estos servicios estaban exentos de IVA, por lo que fue erróneo incluir el impuesto en la factura y abonarlo, en primer lugar por Reemtsma a la empresa italiana y después por esta última a la Hacienda pública.

31. De la normativa nacional²⁸ se desprende que los servicios no estaban exentos en sentido estricto, sino que, según el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, se consideraba que habían sido prestados en Alemania, donde Reemtsma tenía su establecimiento. En cualquier caso, el IVA se había incluido en la factura e ingresado en Italia erróneamente. Puesto que debía aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo, Reemtsma era el deudor tributario por el IVA en Alemania.

32. Reemtsma solicitó una devolución parcial de este IVA. No queda claro por qué la devolución solicitada era sólo parcial, pero pudo ser porque que los servicios adquiridos no se utilizaron sólo para las operaciones gravadas de Reemtsma. Esta situación sólo daría lugar al derecho a la devolución parcial.²⁹

33. La administración tributaria denegó la devolución y Reemtsma impugnó la resolución denegatoria por vía judicial.

34. Tanto en primera instancia como en apelación su pretensión fue desestimada porque el impuesto abonado correspondía a servicios que no estaban sujetos a IVA, por haber sido prestados en favor de un sujeto pasivo de otro Estado miembro.

35. Ahora Reemtsma ha interpuesto un recurso ante la Corte Suprema di Cassazione contra la sentencia dictada en apelación, alegando violación y aplicación errónea de disposiciones de Derecho interno,³⁰ además de falta de motivación.

29 — Sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Rec. p. I-6109).

30 — Artículo 19 del DPR 633/1972, que reconoce el derecho a la deducción y el artículo 38 bis del mismo Decreto, que trata, sustancialmente, sobre la devolución de cualquier exceso de impuesto soportado sobre el repercutido. En el artículo 38 ter está prevista, de acuerdo con la Octava Directiva, la devolución a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro del IVA que resultaría deducible según el artículo 19.

27 — Aproximadamente 91.000 euros.

28 — Artículo 7, apartado 4, letras d) y e), del Decreto del Presidente della Repubblica N° 633 de 1972 (en lo sucesivo, «DPR 633/1972»).

36. La Corte Suprema duda cómo interpretar la normativa italiana, habida cuenta de las sentencias dictadas por Tribunal de Justicia en los asuntos *Genius Holding*, *Langhorst*, *Schmeink & Cofreth* y *Strobel* y *Karageorgou* y otros. Por ello ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava 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 interior del país, en la medida en que supeditan la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio no residente a la utilización de los bienes o servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto, en el sentido de que también es reembolsable el IVA no adeudado, repercutido erróneamente y abonado a la Hacienda pública? En caso de respuesta afirmativa, ¿es contraria a las citadas disposiciones de la Directiva una norma nacional que excluye la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio por no ser deducible el impuesto, aun indebidamente repercutido y pagado?

- 2) ¿Puede desprenderse con carácter general del sistema común del IVA la condición de deudor tributario frente a la Hacienda pública del adquirente del bien o destinatario del servicio? ¿Es incompatible con dicho sistema y, en particular, con los principios de neutralidad del IVA, de efectividad y de no

discriminación, que el Derecho interno no conceda al adquirente del bien o destinatario del servicio, sujeto al IVA, considerado por la legislación nacional como titular de las obligaciones de facturación y de pago del impuesto, un derecho a devolución frente a la Hacienda pública en caso de que se repercuta e ingrese el impuesto indebidamente? ¿Es contrario a los principios de efectividad y de no discriminación, en materia de devolución del IVA recaudado infringiendo el Derecho comunitario, un régimen nacional que —conforme a la interpretación que realizan del mismo los órganos jurisdiccionales nacionales— permite al adquirente del bien o destinatario del servicio dirigirse únicamente contra el transmitente del bien o prestador del servicio y no contra la Hacienda pública, pese a que en el ordenamiento nacional existe un caso similar, a saber, la sustitución en el ámbito de los impuestos directos, en el que ambas personas (sustituto y sustituido) están legitimadas para solicitar la devolución a la Hacienda pública?».

37. Reemtsma, el Gobierno italiano y la Comisión presentaron observaciones escritas. En la vista, celebrada 30 de marzo de 2006, presentaron observaciones orales el Gobierno italiano y la Comisión.

Apreciación

La primera cuestión

38. En sustancia, la primera cuestión planteada por el tribunal nacional es si el criterio

adoptado por la jurisprudencia desde la sentencia *Genius Holding* sobre las deducciones previstas en la Sexta Directiva debe adoptarse también con respecto a las devoluciones previstas en la Octava Directiva.

39. Sin embargo, antes de poder responder a la primera cuestión, es necesario analizar las dudas de Reemtsma sobre si el fallo de la sentencia *Genius Holding* continúa siendo válido.

¿Continúa siendo aplicable la sentencia *Genius Holding*?

40. Reemtsma cree que la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto *Genius Holding* no estaba justificada por el tenor literal del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y además ha sido superada por la sentencia *Langhorst*. Invoca el pasaje de esta última en el que el Tribunal de Justicia declara que, si el sujeto pasivo a quien correspondía haber incluido el IVA en la nota de abono no fuera deudor tributario por esa cuota, «el sujeto pasivo no debería pagar una parte de la cuota del IVA que figura en el documento que produce los efectos de factura, aun cuando [...] el destinatario de los bienes o servicios habría podido deducir íntegramente dicho IVA [...]». ³¹ Esto, en opinión de Reemtsma, contradice la sentencia *Genius Holding* y

31 — Apartados 27 y 28 de la sentencia.

supone un retorno a un derecho a deducción que abarca todos los supuestos. Reemtsma insiste en que el derecho a deducción es el medio principal de garantizar la aplicación del principio fundamental de neutralidad del IVA y en que los Estados miembros no tienen potestad para limitar este derecho. ³²

41. Reemtsma también intenta distinguir el asunto *Karageorgou* y otros del caso de autos. Aunque en un plano puramente teórico el razonamiento de esa sentencia sea válido, se dictó en un contexto fáctico diferente. ³³ En el caso de autos la cantidad objeto de litigio no puede ser simultáneamente IVA que el prestador que lo repercutió está obligado a ingresar en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), y «no IVA» desde el punto de vista del destinatario.

42. Por mi parte, no estoy de acuerdo con la idea de que la sentencia *Langhorst* cuestiona el fallo de la sentencia *Genius Holding*.

43. El pasaje del que Reemtsma infiere que el Tribunal de Justicia ha rectificado su jurisprudencia forma parte de la respuesta a la segunda cuestión en la sentencia *Langhorst*: si el sujeto pasivo que no haya contradicho la mención, en una nota de abono que produce los efectos de una factura, de una cuota del IVA superior a la

32 — Reemtsma cita las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartados 16 y 17, y de 11 de julio de 1991, *Lennartz* (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 27.

33 — Es decir, un contexto en el que el importe repercutido de ningún modo podía calificarse propiamente de IVA, dado el carácter laboral de la relación que vinculaba al proveedor: véase el punto 16 *supra*.

adeudada por las operaciones sujetas al Impuesto, puede considerarse como la persona que ha mencionado esa cuota y, por lo tanto, es el deudor de la cuota indicada, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de dicha Directiva.

44. A esta cuestión el Tribunal de Justicia dio la misma respuesta (afirmativa) que había propuesto el Abogado General Léger, el cual en gran medida había basado su análisis en la sentencia *Genius Holding*.³⁴ En estas circunstancias resulta muy difícil interpretar que en el razonamiento del Tribunal de Justicia hay un rechazo a la sentencia *Genius Holding*, ya que se limitó a seguir la propuesta del Abogado General, si bien con una reducción que omite cualquier referencia a esta sentencia. Además, la orientación jurisprudencial de la sentencia *Genius Holding* fue seguida con posterioridad muy claramente, tanto en la sentencia *Schmeink & Cofreth y Strobel* como en la sentencia *Karageorgou* y otros.

45. Con respecto a la expresión que figura en la sentencia *Langhorst*: «el destinatario de los bienes o servicios habría podido deducir íntegramente dicho IVA», me parece claro que el Tribunal de Justicia no afirma que el destinatario podría haber tenido derecho a deducir el impuesto erróneamente repercutido. El Tribunal de Justicia estaba contemplando más bien la posibilidad de que, de hecho, lo hubiera podido deducir, y de que se creara una ocasión para el fraude si el proveedor no fuera deudor tributario del total de la cuota declarada.

46. Dicho esto, comprendo la opinión de Reemtsma en un aspecto. No es lógico que un importe erróneamente repercutido se considere simultáneamente IVA que el prestador debe ingresar en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y «no IVA» que el adquirente empresario o profesional no puede deducir según el artículo 17, apartado 2, letra a).

47. El punto de vista de Reemtsma refleja en gran medida el análisis propuesto al Tribunal de Justicia por la Comisión y por el Abogado General Mischo en el asunto *Genius Holding*, en el sentido de que el IVA que el proveedor debía ingresar en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), también debería considerarse impuesto «debido o pagado», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a). Por lo tanto, debería resultar deducible para un adquirente empresario o profesional (siempre y cuando se hubiera eliminado la posibilidad de fraude mediante la exclusión de aquellos casos en los que se demostrara que en realidad no se ingresó la cuota en cuestión).

48. Reconozco que, en aras de la coherencia y simplicidad del sistema, prefiero esta postura a la finalmente adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Genius Holding*. También me pregunto si ésta no podría haberse ajustado más a la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia sobre el fraude en cadena.

49. El fraude en cadena es ciertamente un caso distinto, en el que el IVA se repercute

34 — Véanse los puntos 52 y siguientes de las conclusiones.

correctamente a lo largo de una cadena de operaciones, pero cuya devolución se obtiene de la administración tributaria en uno o más eslabones. No obstante, en la sentencia *Optigen y otros*³⁵ el Tribunal de Justicia adoptó la postura de que cuando un sujeto pasivo realiza operaciones que cumplen los requisitos objetivos establecidos en la Sexta Directiva, su derecho a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que otra operación, anterior o posterior en la cadena de entregas, sea constitutiva de fraude al IVA sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo. La cuestión de si se ha ingresado o no a la Hacienda pública el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado.

50. Creo que, si el derecho a deducción permanece intacto en esas circunstancias, para una mayor coherencia del sistema debería permanecer también intacto en circunstancias como las del asunto *Genius Holding*. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que la regularización prevista en el artículo 20, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, depende de que se pueda demostrar, inicialmente, que hubo buena fe por parte de la persona que extiende la factura³⁶ o, de acuerdo con la sentencia *Schmeink & Cofreth y Strobel*, de que se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.³⁷ Esta

limitación se podría haber aplicado igualmente si el adquirente hubiera conservado su derecho a deducir, en vez del derecho a la regularización.

51. En cualquier caso, no propongo que el Tribunal de Justicia reconsidere la sentencia *Genius Holding*. Dicha sentencia se basa en principios de interpretación reconocidos, y si bien utiliza un procedimiento más engorroso, llega al mismo resultado que había propuesto el Abogado General, resultado que parece impecable para preservar la neutralidad del IVA. Además, ha formado parte de una jurisprudencia reiterada durante más de quince años y cualquier rectificación que se produjera ahora muy probablemente entrañaría una considerable perturbación para los regímenes de IVA de los Estados miembros.

52. No creo, por tanto, que pueda extraerse ninguna conclusión útil del hecho de que el principio de la sentencia *Genius Holding* se aplique a circunstancias diferentes en el asunto *Karageorgou y otros*. Analizaré a continuación si este principio debería también aplicarse a situaciones que se rigen por la Octava Directiva.

35 — Sentencia de 12 de enero de 2006 (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483); véanse, en particular, los apartados 51 a 54.

36 — Sentencia *Genius Holding*, apartado 18.

37 — Sentencia *Schmeink & Cofreth y Strobel*, apartados 56 a 63.

¿Resulta aplicable lo establecido por la sentencia *Genius Holding* en el marco de la Octava Directiva?

53. El tribunal nacional señala que la razón para no permitir la deducción prevista en la Sexta Directiva cuando el impuesto no devengado se repercute por error no es hacer recaer la carga del impuesto en el empresario o profesional adquirente que, de otro modo, habría tenido derecho a deducción, sino evitar la evasión fiscal. Sin embargo, la finalidad perseguida por la Octava Directiva al limitar el derecho a deducción a las situaciones en las que se habría permitido con arreglo a la Sexta Directiva, es diferente. Es privar de ella a los adquirentes que deben soportar la carga del impuesto (bien porque son consumidores finales o porque sus adquisiciones están destinadas a realizar operaciones exentas). Dada esta diferente finalidad, no está claro que deba aplicarse la misma solución.

54. Reemtsma también pone de manifiesto esta disparidad de objetivos. Concluye que no se debe impedir la devolución al amparo de la Octava Directiva cuando la razón de que el IVA no sea deducible según la Sexta Directiva sea simplemente que el impuesto se repercutió por error.

55. Sin embargo, el Gobierno italiano señala que este asunto versa sobre una devolución de IVA indebidamente repercutido en una operación. En su opinión, el procedimiento de los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva no es aplicable porque no se cumple el requisito de que el impuesto hubiera resultado deducible si el adquirente hubiera residido en Italia.³⁸

56. La Comisión alega que la sentencia *Debouche*³⁹ señala que el objetivo de la Octava Directiva no es menoscabar el régimen establecido por la Sexta Directiva. Como expuso el Abogado General Tesauro en las conclusiones que presentó en ese asunto,⁴⁰ la devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos no residentes en el interior del país responde a la misma lógica y, por lo tanto, debe regirse por las mismas normas aplicables a la deducción que realiza el sujeto pasivo que reside en el país. El Tribunal de Justicia lo confirmó en la sentencia *Monte dei Paschi di Siena*⁴¹ en la que se aplicaron las normas de deducción a prorrata, previstas en el artículo 17, apartado 5 de la Sexta Directiva, a una devolución regida por la Octava Directiva.

57. En esta cuestión, estoy de acuerdo con la conclusión a la que llegan el Gobierno italiano y la Comisión.

58. Desde un punto de vista formal, resulta clara la referencia al artículo 17 de la Sexta Directiva que hacen los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva. El artículo 2 garantiza el

39 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-302/93, Rec. p. I-4495), apartado 18.

40 — Párrafo tercero del punto 7, en la p. I-4500.

41 — Antes citada en la nota 29.

38 — Véase el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva.

derecho a la devolución «en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 [...]» de la Sexta Directiva. El artículo 5 declara de modo expreso que «el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la [Sexta Directiva], tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.»

59. Además, adoptando el mismo enfoque literal que la sentencia *Genius Holding*,⁴² puede señalarse que el artículo 17, apartado 3, de la Propuesta de Sexta Directiva de la Comisión, se refería, al igual que el artículo 17, apartado 2, letra a), de esta propuesta, a cuotas del IVA «repercutidas a» un sujeto pasivo, y esta expresión fue sustituida por cuotas del IVA «que se enuncian en el apartado 2», en el que «repercutidas» fue remplazado por «debido o pagado».

60. Además, la jurisprudencia citada por la Comisión aboga por establecer un tratamiento análogo.

61. Sin embargo, y quizás sea esto lo más importante, sería deseable, en principio, que existiera coherencia entre el sistema de devolución y el de deducción, salvo que la cadena de operaciones transfronterizas tenga una naturaleza distinta y, por tanto, requiera

un tratamiento diferenciado. Parece que no es así.

62. Es cierto que el mecanismo de devolución previsto en la Octava Directiva no es idéntico al de deducción de la Sexta Directiva. Sin embargo, hay un paralelismo considerable entre las situaciones reguladas por cada una de las dos Directivas.

63. Supongamos que X e Y son sujetos pasivos, X es el proveedor en una operación e Y es el adquirente empresario o profesional. En una situación que se desarrolla en un solo Estado miembro, X repercute el IVA a Y, quien procede a deducir esta misma cuota del impuesto repercutido que tiene que ingresar a la Hacienda pública.

64. Si X está establecido en el Estado miembro A e Y está establecido en el Estado miembro B y además no realiza operaciones gravadas en el Estado miembro A, o bien, a) Y obtiene en el Estado miembro A la devolución del IVA que se le repercutió, tal y como prevé la Octava Directiva, y en tal caso la cuota del IVA que él repercute a sus clientes e ingresa a la Hacienda pública del Estado miembro B se calcula sobre el precio neto al que él realiza la operación, o bien, b) cuando se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la Sexta Directiva, X no repercute el IVA e Y se convierte en deudor tributario por el IVA de la operación en el Estado miembro B, y puede también deducirlo allí. En ambos casos la cadena continúa normalmente.

42 — Véase el punto 12 *supra*.

65. Si en una operación X repercute indebidamente el IVA a Y, que paga la factura, y si X ingresa la cuota del impuesto a la Hacienda pública, y si además la situación se localiza en un solo Estado miembro (Estado miembro A), según la sentencia Genius Holding:

- X debe devolver a Y la cuota indebidamente repercutida;
- La administración tributaria debe devolver el importe a X; e
- Y debe excluirlo de las cuotas a deducir (o, si ya la ha deducido, debe rectificar su deducción de acuerdo con el artículo 20, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva).

66. La primera y la segunda de estas exigencias continúan siendo aplicables aunque X e Y estén en distintos Estados miembros. No obstante, Y no habría podido deducir nunca el IVA repercutido por X, ni según la Octava Directiva⁴³ ni aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo de la Sexta Directiva,⁴⁴ pues la situación en sí

misma no permite la deducción. Por analogía Y no tendría derecho a ninguna devolución. De nuevo, la cadena continuaría normalmente.

67. En ambos supuestos se preserva la neutralidad del IVA⁴⁵ a través de mecanismos sustancialmente análogos (aunque, como dije, más complejos que si se hubiera autorizado la deducción o la devolución, según el caso).

68. Además, la norma nacional en cuestión en el asunto Genius Holding también imponía un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aunque se trataba del autorizado por el Consejo en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva y no del previsto en la Octava Directiva.⁴⁶ Podría resultar extraño que el principio que subyace en dicha sentencia se aplicara a un tipo de inversión del sujeto pasivo y no al otro.

69. Por todo ello, opino que el Tribunal de Justicia debería adoptar con respecto a las devoluciones previstas en la Octava Directiva la misma postura que adoptó en la sentencia Genius Holding en relación con las deducciones previstas en la Sexta Directiva.

43 — Con respecto a operaciones que se consideran realizadas en el Estado miembro A.

44 — Con respecto a operaciones que se consideran realizadas en el Estado miembro B.

45 — Dado que X reembolsa a Y, reclamando entonces él mismo la cuota a la administración tributaria del Estado miembro A.

46 — Véase el apartado 5 de la sentencia.

La segunda cuestión

70. Si un empresario o profesional adquirente en la situación de Reemtsma (es decir, en la posición de Y en el ejemplo anterior) no tiene derecho a devolución ni según el artículo 17, apartados 3 y 4 de la Sexta Directiva ni según las disposiciones de la Octava Directiva, el tribunal nacional desea saber, sustancialmente, si bastaría con que pudiera reclamar la devolución al proveedor (X en mi ejemplo) que repercutió el impuesto y que podría a su vez repetir contra la administración que recaudó el impuesto, o si debería poder recurrir directamente frente a la administración tributaria.

71. Como han señalado el Gobierno italiano y la Comisión, esta cuestión se plantea en tres partes, que pueden resumirse así:

a) ¿Puede considerarse, en general, que el empresario o profesional adquirente es el deudor tributario por el IVA de una operación?

b) ¿Es compatible con el régimen comunitario del IVA (y con los principios de

neutralidad, efectividad y equivalencia o no discriminación) una normativa nacional que no permita al empresario o profesional adquirente recurrir frente a la administración tributaria cuando el IVA se ha repercutido y abonado indebidamente?

c) ¿Tiene alguna importancia el hecho de que haya otras normas nacionales (en el ámbito de los impuestos directos) que permitan un recurso conjunto de ambas partes frente a la administración tributaria en circunstancias que, a grandes rasgos, resultan comparables?

72. Trataré estas tres partes sucesivamente.

¿Puede considerarse, en general, que el empresario o profesional adquirente es el deudor tributario por el IVA de una operación?

73. Como señala Reemtsma, el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva⁴⁷

⁴⁷ — En la versión vigente en 1994.

autoriza a los Estados miembros a disponer que, además del proveedor, «una persona distinta del sujeto pasivo quede obligada solidariamente a pagar el impuesto». El artículo 22, apartado 8,⁴⁸ faculta a los Estados miembros para establecer «otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude». Por lo tanto, resulta compatible con la Sexta Directiva el hecho de que el adquirente sea uno de los deudores tributarios por el IVA.

74. Por otro lado, como señala el Gobierno italiano, aunque el Derecho comunitario permite que el adquirente sea solidariamente deudor tributario, en 1994 la normativa italiana todavía no había adoptado esta posibilidad (aunque ahora ya lo haya hecho).

75. Además, como declara acertadamente la Comisión, el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece en su primer párrafo la regla general de que, en principio, es el proveedor el deudor tributario del IVA y el obligado frente a la administración tributaria. Las únicas excepciones son las contempladas en el resto de disposiciones del apartado 1 del artículo 21 (en particular, la regla de inversión del sujeto pasivo en las operaciones transfronterizas) o las autorizadas por el Consejo basándose en el

artículo 27 de la Sexta Directiva (que permite en determinados casos la inversión del sujeto pasivo dentro de un Estado miembro).⁴⁹

76. Por ello, yo estoy de acuerdo con el Gobierno italiano y con la Comisión. Tiene razón Reemtsma cuando destaca que en determinadas circunstancias los Estados miembros pueden decidir que el adquirente sea deudor tributario solidariamente con el proveedor, y en los casos en los que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo el deudor tributario es siempre el adquirente. No obstante, se trata de excepciones a la regla general, que es que corresponde al proveedor ingresar a la Hacienda pública el IVA de una operación. Por ello, en principio es sólo el proveedor el que está facultado para recurrir frente a esta administración por un impuesto ingresado por error.

77. Es cierto que, cuando por alguna razón se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, el adquirente se convierte en deudor tributario por el IVA de la operación. Por ello, en principio, estará legitimado para solicitar a la administración el reembolso⁵⁰ del impuesto pagado por error. Además, parece que la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 9, apartado 2, letra e), se aplicó en el caso que originó el litigio principal, por lo que Reemtsma debería ser deudor tributario y además estar legitimado para solicitar el reembolso del impuesto

49 — Como la norma nacional que se examinó en la sentencia *Genius Holding*.

50 — Aquí utilizo el término «reembolso» en un sentido general, para diferenciarlo del procedimiento específico de «devolución» recogido en la Octava Directiva.

48 — En el artículo 28 nono.

pagado por error. Sin embargo, no puede olvidarse que la aplicación de esta regla hizo que surgiera una relación de Reemtsma con la administración tributaria de su propio Estado miembro, es decir, Alemania, y no con la del Estado miembro, en este caso Italia, en el que el proveedor repercutió erróneamente el IVA y a cuya administración tributaria lo ingresó.

devolución de la Octava Directiva, parece que existe la posibilidad de que el proveedor que por error ha repercutido, recaudado e ingresado a la administración tributaria el IVA de una operación, solicite la devolución de la cuota a dicha administración, pero el adquirente en esa misma operación sólo puede recuperar la cuota del proveedor a través de una acción civil.

78. Por todo ello, mi respuesta a la primera parte de la segunda cuestión es que, en principio, solo el proveedor debe ser considerado deudor tributario por el IVA de una operación, y por ello legitimado para solicitar la devolución de cualquier impuesto ingresado por error. Cuando, de modo excepcional, en virtud de disposiciones de Derecho comunitario o de disposiciones nacionales autorizadas, otra persona sea deudor tributario, ésta podrá solicitar a la administración tributaria de la que es deudor tributario la devolución del impuesto que ingresó por error.

80. El tribunal nacional duda si dicho sistema de recursos respeta los principios de equivalencia (o de no discriminación) y de efectividad del Derecho comunitario. La declaración más reciente de la obligatoriedad de respetarlos se encuentra en la sentencia *MyTravel*:⁵¹ «Mientras no existan normas comunitarias en materia de solicitud de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden efectuarse dichas solicitudes siempre que, sin embargo, éstas respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares basadas en normas de Derecho interno y que no hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario».

¿Es admisible una normativa nacional que no permite al adquirente en una operación recurrir frente a la administración tributaria cuando el IVA se ha repercutido y abonado indebidamente?

81. Reemtsma considera que para que se respete el principio de efectividad es necesari-

79. En Italia, cuando no puede aplicarse ni la deducción prevista en la Sexta Directiva ni la

51 — Sentencia de 6 de octubre de 2005 (C-291/03, Rec. p. I-8477), apartado 17.

rio que el adquirente pueda recurrir directamente frente a la administración tributaria. De lo contrario podrían surgir al menos dos situaciones contrarias a dicho principio: que el proveedor resultase insolvente cuando el adquirente le reclamara el importe, o que el proveedor se viera obligado a devolver la cuota al adquirente como resultado de la acción civil, pero viera desestimada su pretensión frente a la administración tributaria ante la jurisdicción competente en materia fiscal.

82. La Comisión recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular Schmeink & Cofreth y Strobel, para poner de manifiesto que los Estados miembros deben establecer procedimientos para subsanar errores en la repercusión del IVA, que incluyan tanto la rectificación de la factura como la devolución del impuesto erróneamente pagado. Alega que esta obligación emana del principio de neutralidad y de la prohibición de enriquecimiento injusto (en este caso, por la administración tributaria). Los Estados miembros pueden elegir el procedimiento que crean más adecuado, siempre y cuando respeten el principio de efectividad. Parece aceptable una situación en la que, por regla general, sólo el proveedor, como deudor tributario, pueda pedir la devolución a la administración tributaria y en la que el adquirente deba obtener el reembolso del proveedor por vía civil. No obstante, el principio de efectividad podría exigir que el adquirente estuviera legitimado para recurrir frente a la administración tributaria si la recuperación del importe por el procedimiento ordinario resultara «prácticamente imposible o excesivamente difícil» (por ejemplo, en el caso Reemtsma, si el proveedor italiano hubiera desaparecido), siempre y cuando se hubiera

eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Finalmente, el principio de no discriminación obliga a todo Estado miembro que autorice a interponer un recurso frente a la administración tributaria a un adquirente establecido en su territorio lo permita igualmente a los establecidos en otro Estado miembro.

83. El Gobierno italiano está de acuerdo con la Comisión en la medida en que ésta reconoce la legitimidad del sistema vigente en Italia. No está de acuerdo con la opinión de la Comisión cuando esta afirma que el adquirente debe estar legitimado para solicitar directamente la devolución a la administración tributaria si su demanda civil contra el proveedor resulta ineficaz por cualquier motivo.

84. En cualquier caso, el análisis de la Comisión me parece totalmente convincente.

85. En primer lugar, el sistema de recursos que se aplica en Italia y que ha sido descrito parece, en principio, compatible con la normativa y la jurisprudencia sobre el régimen comunitario del IVA. Si es posible que un proveedor que por error haya repercutido, recaudado e ingresado a la Hacienda pública el IVA de una operación, solicite de ésta la devolución de la cuota, y

que el adquirente la recupere del proveedor a través de una acción civil, se respetan los principios de neutralidad del IVA y de efectividad de los recursos para recuperar el impuesto erróneamente pagado.

repercutido por error, para recurrir directamente frente a la administración tributaria, que incurriría en enriquecimiento injusto si no devolviera dicho IVA.

86. En segundo lugar, dicho sistema sería, en principio, suficiente. En todas las situaciones en las que produjera el resultado exigido —devolución íntegra a la persona en la que por error recayó la carga del impuesto— no sería necesario que el adquirente pudiera interponer otros recursos frente a la administración tributaria. En consecuencia, no resultaría necesario establecer ningún recurso para que el adquirente actuara directamente frente a la administración tributaria, como el que Reemtsma parece haber intentado interponer, salvo si, activado el sistema ordinario de recursos, éste no produjera el resultado buscado por causas materiales no relacionadas con los fundamentos de la pretensión.⁵²

88. A este respecto, en la vista se debatieron dos puntos.

89. Por un lado, la Comisión dio a entender que estos casos eran muy poco frecuentes y resultaba poco probable que tuvieran una incidencia significativa en el sistema ordinario de recursos, mientras que el Gobierno italiano afirmó que era probable que fueran bastante más habituales. A mi juicio, sin embargo, la frecuencia con la que se produzcan carece de importancia. Lo importante es que, cuando estas situaciones se produzcan, su tratamiento responda a las exigencias de neutralidad y efectividad.

87. En tercer lugar, puede haber casos en los que no se produzca el resultado buscado. Si se pretende que los principios de neutralidad del IVA y de efectividad sean respetados, debe establecerse otra solución para estos casos. Parece difícil contemplar una solución que no pase por legitimar al adquirente, que ha soportado íntegramente la carga del IVA

90. Por otro lado, el Gobierno italiano sugirió que sólo debe darse un recurso para impedir el enriquecimiento de la administración tributaria en el caso de IVA pagado por error, si paralelamente existe otro recurso para impedir el perjuicio injusto del Tesoro Público cuando no se ingrese el IVA correctamente devengado. Este argumento parece apuntar a que, de otro modo, se produciría algún tipo de enriquecimiento

52 — Por ejemplo, la insolvencia del proveedor.

injusto por el adquirente. Este argumento me parece erróneo. Si el proveedor repercutió el IVA al adquirente y lo cobró a éste pero no lo ingresó a la Hacienda pública, no hay enriquecimiento injusto por el adquirente (aunque realmente pueda haber enriquecimiento injusto y/o fraude por parte del proveedor). Si el proveedor ni repercutió el IVA al adquirente en una operación sujeta ni se lo cobró, entonces, si el adquirente es a su vez sujeto pasivo, no habrá soportado IVA alguno que proceda deducir y no se habrá enriquecido injustamente — y/o, sea un adquirente empresario o profesional o sea un consumidor final, puede verse implicado en una trama para defraudar a la Hacienda pública. En tales circunstancias, estará plenamente justificado que el Derecho nacional establezca tanto sanciones penales como el ingreso obligatorio de las cuotas debidas.

91. Finalmente, estoy de acuerdo con la Comisión en que el principio de equivalencia obliga a que cualquier Estado miembro que otorgue al adquirente establecido en su territorio legitimación para solicitar la devolución directamente a la administración tributaria, tenga que reconocer la misma legitimación a otro adquirente establecido en otro Estado miembro. Sin embargo, no se ha informado al Tribunal de Justicia de si esto sucede o no en Italia.

92. En consecuencia, opino que cuando en una operación un proveedor ha repercutido

un IVA no devengado y lo ha ingresado a la Hacienda pública y ese proveedor habría sido deudor tributario si el impuesto se hubiera devengado, es, en principio, suficiente para respetar los principios de neutralidad del IVA y de efectividad de las normas nacionales sobre la devolución de impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario, que la normativa nacional permita al proveedor solicitar de dicha administración la devolución de la cuota y que el adquirente en esa misma operación pueda recuperar dicho importe del proveedor a través de una acción civil. Sin embargo, cuando dicha acción civil no prospere por circunstancias materiales ajenas al fondo del asunto, el Derecho nacional debe establecer, para que se respeten los principios de neutralidad del IVA y de efectividad y la prohibición de enriquecimiento injusto por la administración tributaria, un procedimiento por el que el adquirente que ha soportado la carga del impuesto repercutido por error pueda recuperar su importe de la administración tributaria. En cualquier caso, si existe un recurso a disposición del adquirente de dicha operación establecido en el Estado miembro en cuestión, dicho recurso debe estar también a disposición de otro adquirente establecido en otro Estado miembro.

¿Cambiaría algo esta apreciación el hecho de que hubiera otras normas nacionales en el ámbito de los impuestos directos que permitieran un recurso conjunto de ambas partes frente a la administración tributaria en circunstancias que, a grandes rasgos, resultarían comparables?

93. Cuando el empresario ha aplicado erróneamente una retención en origen en el impuesto sobre la renta y ha ingresado su

importe a la Hacienda pública, el Derecho italiano permite tanto al empresario como al trabajador solicitar la devolución a la administración tributaria. El tribunal remitente teme que la posibilidad de ejercitar dicha acción conjunta o separada en esta situación, que no se concede al proveedor ni al adquirente en un asunto de IVA como el del litigio principal, resulte contraria al principio de equivalencia o no discriminación cuyo respeto exige el Derecho comunitario.

Justicia sobre la normativa italiana en el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión considera que, en general, es poco probable que una situación en este ámbito guarde analogía con otra en el ámbito del IVA. En el caso del IVA es, en principio, sólo el proveedor quien está en una relación jurídica directa con la administración tributaria. En efecto, el régimen de la fiscalidad directa no guarda relación con el del IVA. Puesto que el principio de no discriminación resulta de aplicación únicamente a situaciones comparables, carece de relevancia en este caso.

94. A la vez que señala que no se ha informado suficientemente al Tribunal de

95. A este respecto, estoy totalmente de acuerdo con la Comisión.

Conclusión

96. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo que se responda a las cuestiones planteadas por la Corte Suprema di Cassazione del siguiente modo:

- «1) Los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava 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 interior del país, deben interpretarse en el sentido que el IVA devengado exclusivamente por el hecho de mencionarse en la factura no cumple los requisitos para la devolución contemplada en las disposiciones de esta Directiva.

- 2) En principio, sólo el proveedor debe ser considerado deudor tributario por el IVA de una operación, y por ello legitimado para solicitar la devolución del impuesto ingresado por error. Cuando, de modo excepcional, en virtud de disposiciones de Derecho comunitario o de disposiciones nacionales autorizadas, otra persona sea deudor tributario, ésta podrá solicitar a la administración tributaria de la que es deudor tributario la devolución del impuesto que él pagó por error.

- 3) Cuando en una operación un proveedor ha repercutido un IVA no devengado y lo ha ingresado a la Hacienda pública y ese proveedor habría sido deudor tributario si el impuesto se hubiera devengado, es, en principio, suficiente para respetar los principios de neutralidad del IVA y de efectividad de las normas nacionales sobre la devolución de impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario que la normativa nacional permita al proveedor solicitar de dicha administración la devolución de la cuota y que el adquirente en esa misma operación pueda recuperar dicho importe de manos del proveedor a través de una acción civil. Sin embargo, cuando dicha acción civil no prospera por circunstancias materiales ajenas al fondo del asunto, el Derecho nacional debe establecer, para que se respeten los principios de neutralidad del IVA y de efectividad y la prohibición de enriquecimiento injusto por la administración tributaria, un procedimiento por el que el adquirente que ha soportado la carga del impuesto repercutido por error pueda recuperar su importe de administración tributaria. En cualquier caso, si existiese un recurso a disposición del adquirente en dicha operación establecido en el Estado miembro en cuestión, dicho recurso debe estar también a disposición de otro adquirente establecido en otro Estado miembro.

- 4) El hecho de que en el Derecho nacional exista un recurso frente a la administración tributaria para obtener la devolución de un impuesto directo retenido e ingresado por error, que pueda interponerse tanto por quien practicó la retención como por quien la soportó, carece en principio de pertinencia a la hora de valorar la compatibilidad con el principio de equivalencia de una situación en la que sólo el proveedor y no el adquirente en una operación puede solicitar a la administración tributaria la devolución de una cuota de IVA erróneamente repercutida e ingresada».