



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 21 de octubre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 a 171 y artículo 178, letra a) — Derecho a la deducción del IVA — Devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de devolución — Posesión de una factura — Directiva 2008/9/CE — Denegación de la solicitud de devolución — “Rectificación” de la factura por el proveedor — Expedición de una nueva factura — Nueva solicitud de devolución — Denegación»

En el asunto C-80/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 19 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de febrero de 2020, en el procedimiento entre

Wilo Salmson France SAS

y

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. C. Lycourgos e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: rumano.

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Wilo Salmson France SAS, por la Sra. C. Apostu, avocată;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y R. I. Hațieganu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de abril de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167 y 178 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 44, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del artículo 14, apartado 1, letra a), 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/CE, 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, por un lado, Wilo Salmson France SAS (en lo sucesivo, «Wilo Salmson») y, por otro, la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Agencia Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Agencia Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridades tributarias»), a propósito de una resolución por la que se deniega una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA), presentada por dicha sociedad durante el año 2015 en relación con adquisiciones de bienes efectuadas durante el año 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

- 3 El artículo 62 de la Directiva del IVA define, a efectos de esta, el «devengo del impuesto» como «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto» y la «exigibilidad del impuesto» como «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse».
- 4 El artículo 63 de esta Directiva precisa que «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».
- 5 El artículo 167 de dicha Directiva dispone que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».
- 6 El artículo 168 de la misma Directiva enuncia lo siguiente:

«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;

[...]».

- 7 A tenor del artículo 169 de la Directiva del IVA:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

- a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

[...]».

8 El artículo 170 de esa Directiva dispone lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo que [...] no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con [el] IVA tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

[...]».

9 El artículo 171 de la referida Directiva establece, en su apartado 1, que «la devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva [2008/9]».

10 El artículo 178, letra a), de la mencionada Directiva precisa 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 [...]».

11 Antes de ser modificado por la Directiva 2010/45, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establecía lo siguiente:

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, 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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240 [...]».

12 El artículo 179 de la Directiva del IVA establece, en su párrafo primero:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.»

13 El título X de esa Directiva, titulado «Deducciones», contiene un capítulo 5, relativo a la regularización de las deducciones. En ese capítulo, el artículo 185 de dicha Directiva precisa, en su apartado 1, lo siguiente:

«La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.»

14 En el mismo capítulo, el artículo 186 de la citada Directiva indica que «los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de los artículos 184 y 185».

15 El artículo 218 de la Directiva del IVA, que figura en el capítulo 3, titulado «Facturación», de su título XI, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo, establece lo siguiente:

«A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.»

16 En virtud del artículo 219 de dicha Directiva:

«Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.»

Directiva 2008/9

17 Con arreglo a su artículo 1, la Directiva 2008/9 «establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en el artículo 170 de la Directiva [IVA], a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3».

18 El artículo 2 de esta Directiva contiene las siguientes definiciones:

«A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

3) “período de devolución”, el período cubierto, según el artículo 16, por la solicitud de devolución;

[...]

5) “solicitante”, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución que presenta la solicitud de devolución.»

19 El artículo 3 de dicha Directiva precisa que se aplicará a todos los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las condiciones que enumera.

20 El artículo 5 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro [...], a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva [del IVA];

[...]

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo [a] la Directiva [del IVA], según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

21 El artículo 8 de la Directiva 2008/9 precisa, en su apartado 2:

«Además de la información indicada en el apartado 1, la solicitud de devolución contendrá, en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura o documento de importación, la siguiente información:

[...]

d) fecha y número de la factura o del documento de importación;

[...]».

22 El artículo 10 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de las solicitudes de información previstas en el artículo 20, el Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante que presente por medios electrónicos una copia de la factura o del documento de importación junto con la solicitud de devolución, cuando la base imponible en una factura o en un documento de importación sea igual o superior a 1000 [euros], o el equivalente en la moneda nacional. Sin embargo, cuando la factura corresponda a combustible, este umbral será de 250 [euros] o el equivalente en la moneda nacional.»

23 A tenor del artículo 13, párrafo primero, de la citada Directiva:

«Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara la proporción deducible según el artículo 175 de la Directiva [del IVA], el solicitante deberá aplicar sobre la cantidad solicitada o ya devuelta una corrección.»

24 El artículo 14 de la referida Directiva establece, en su apartado 1, letra a), lo siguiente:

«La solicitud de devolución deberá referirse a:

a) las adquisiciones de bienes o de servicios cuya facturación se realizó dentro del período de devolución, siempre que el impuesto sea exigible antes de la facturación o en el momento de esta, o respecto de las cuales el impuesto se haya devengado dentro del período de devolución, a condición de que las adquisiciones se hayan facturado antes de que el impuesto sea exigible».

25 El artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 dispone lo siguiente:

«La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11.»

26 Según el artículo 20 de esta Directiva 2008/9:

«1. Cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución

solicitada, podrá solicitar [...] la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento [...].

De ser necesario, el Estado miembro de devolución podrá solicitar información ulterior.

[...]

2. El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada con arreglo al apartado 1 en un plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte de su destinatario.»

27 A tenor del artículo 23 de la citada Directiva:

«1. Si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

2. Contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.

[...]»

Derecho rumano

28 La Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se establece el Código tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código tributario»), disponía, en su artículo 145, apartado 2, lo siguiente:

«(2) Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas;

b) las operaciones resultantes de actividades económicas para las que el lugar de entrega o prestación se considera situado en el extranjero, en caso de que el impuesto fuera deducible si tales operaciones se hubieran efectuado en Rumanía;

[...]».

29 El artículo 146 del Código tributario establecía, en su apartado 1, letra a), lo siguiente:

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

a) por el impuesto devengado o pagado correspondiente a los bienes que le haya entregado o le vaya a entregar un sujeto pasivo o a los servicios que le haya prestado o le vaya a prestar un sujeto pasivo, estar en posesión de una factura que se haya emitido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 [...]».

- 30 El artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), de dicho Código precisaba que «el sujeto pasivo que no esté establecido en Rumanía pero que sí lo esté en otro Estado miembro y que no esté identificado ni obligado a identificarse a efectos del IVA en Rumanía podrá beneficiarse de la devolución del [IVA] pagado por las importaciones y las adquisiciones de bienes o de servicios efectuadas en Rumanía».
- 31 Mediante la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Decreto del Gobierno n.º 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de febrero de 2004) se aprueban las Normas Metodológicas de Aplicación del Código tributario, que figuran en el anexo de dicho Decreto. En su versión aplicable al litigio principal, estas Normas Metodológicas (en lo sucesivo, «Normas Metodológicas») se refieren, en su punto 49, al artículo 147 *ter* del Código tributario entonces vigente. Ese punto 49 indica, en su apartado 1:
- «De conformidad con el artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código tributario, todo sujeto pasivo que no esté establecido en Rumanía, pero que sí lo esté en otro Estado miembro, podrá beneficiarse de la devolución del [IVA] pagado por las importaciones y por las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas en Rumanía.»
- 32 El citado punto 49 precisa, en su apartado 15, letra a), que la solicitud de devolución se referirá a «las adquisiciones de bienes y servicios que hayan sido facturadas durante el período de devolución y pagadas hasta la fecha de la solicitud de devolución» y que «las facturas que no hayan sido pagadas hasta de la fecha de la solicitud de devolución se incluirán en las solicitudes de devolución correspondientes a los períodos en los que sean pagadas».
- 33 A tenor del punto 49, apartado 16, de dichas Normas Metodológicas, «además de a las operaciones mencionadas en el apartado 15, la solicitud de devolución también podrá referirse a facturas o a documentos de importación no incluidos en las solicitudes de devolución anteriores y que conciernen a operaciones finalizadas durante el año civil en cuestión».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 34 Pompes Salmson SAS, que tiene situada en Francia la sede de su actividad económica, adquirió equipos de producción en 2012 de ZES Zollner Electronic SRL (en lo sucesivo, «Zollner»), establecida e identificada a efectos del IVA en Rumanía. Tales equipos no abandonaron el territorio rumano, pues Pompes Salmson los puso a disposición de Zollner para que los utilizara en la fabricación de bienes que posteriormente debían serle entregados.
- 35 Durante ese mismo año, Zollner expidió facturas correspondientes a esas adquisiciones, incluyendo en ellas el IVA. Sobre la base de tales facturas solicitó Pompes Salmson la devolución del IVA pagado en Rumanía por el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, conforme a la Directiva 2008/9 y al artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código tributario, en relación con el punto 49 de las Normas Metodológicas. Esa solicitud fue denegada mediante resolución de 14 de enero de 2014, «por motivos relacionados con los documentos que acompañan la solicitud y con la no conformidad de las facturas adjuntas» (en lo sucesivo, «resolución de 14 de enero de 2014»). Zollner procedió entonces a rectificar las facturas inicialmente emitidas en 2012. En 2015 expidió nuevas facturas por esas mismas adquisiciones.
- 36 En 2014, Pompes Salmson se fusionó con Wilo France SAS. La nueva entidad resultante de dicha fusión, denominada Wilo Salmson France, que asumió todos los derechos y obligaciones de Pompes Salmson, presentó en 2015, sobre la base de las nuevas facturas expedidas por Zollner,

una nueva solicitud de devolución del IVA que se había pagado en Rumanía cuando se adquirieron los equipos de que se trata, referida al período comprendido entre el 1 de agosto y el 31 de octubre de 2015. Esta solicitud fue denegada por las autoridades rumanas mediante resolución de 12 de mayo de 2016, debido a que Wilo Salmson no había respetado el punto 49, apartado 16, de las Normas Metodológicas y ya había solicitado la devolución del IVA indicado en esas facturas.

- 37 Wilo Salmson presentó reclamación contra dicha resolución ante la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes, Rumanía). Mediante resolución de 2 de septiembre de 2016, esta reclamación fue desestimada debido a que el IVA cuya devolución se solicitaba había sido objeto de una solicitud de devolución anterior y las operaciones respecto de las que se solicitaba la devolución no estaban comprendidas en el año 2015, sino en el año 2012.
- 38 Esta sociedad interpuso entonces ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente, un recurso de anulación de dicha resolución de 2 de septiembre de 2016 y de la resolución de 12 de mayo de 2016 por la que se denegaba la solicitud de devolución de 449 538,38 leus rumanos (RON) (aproximadamente 91 310 euros), en concepto de IVA cuya devolución se solicitaba por el período comprendido entre el 1 de agosto de 2015 y el 31 de octubre de 2015.
- 39 El órgano jurisdiccional remitente señala que debe determinar si es posible obtener en 2015 la devolución del IVA pagado por adquisiciones efectuadas en 2012 cuyas facturas fiscales válidas no se emitieron hasta 2015. Considera que la situación de Wilo Salmson resulta atípica respecto de los supuestos contemplados por la Directiva 2008/9 o ya examinados por el Tribunal de Justicia, habida cuenta de que las facturas emitidas por Zollner en 2012 fueron anuladas por haber sido rectificadas, dada su irregularidad supuestamente constatada por las autoridades tributarias rumanas, y también habida cuenta de que por las mismas compras no se emitieron facturas válidas hasta el año 2015 y de que Wilo Salmson ejerció su derecho a la devolución mediante la solicitud de devolución presentada en 2015, que incluía las facturas emitidas en 2015, sin que hasta entonces esta última sociedad hubiera obtenido la devolución solicitada.
- 40 El órgano jurisdiccional remitente sostiene que la Directiva del IVA no regula el plazo para ejercer el derecho a la deducción y que por ello procede aclarar si la fecha a partir de la cual comienza a correr ese plazo puede determinarse exclusivamente en relación con la fecha de la entrega de los bienes de que se trate, ignorando cualquier otra circunstancia pertinente. Mencionando los artículos 167 y 178 de dicha Directiva y el hecho de que la emisión de una factura escapa al control del titular de ese derecho, estima necesario que el Tribunal de Justicia precise si, a la vista del artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9, una solicitud de devolución del IVA puede referirse a adquisiciones de bienes o servicios que hayan sido facturadas durante el período de devolución, al margen de si el IVA correspondiente se hizo exigible durante ese período o con anterioridad.
- 41 Por lo que respecta a sus dos primeras cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias rumanas no diferenciaron entre la fecha de expedición de las facturas como elemento formal y la fecha de exigibilidad del IVA como elemento sustantivo. Puntualiza que esas dos fechas deben producir efectos distintos en el plano fiscal y que el derecho a la deducción no puede ejercerse sin factura expedida conforme a las exigencias legales.

Admitiendo que es necesario que el IVA sea exigible antes de la expedición de la factura, o en el momento de la facturación, puntualiza que el momento de expedición de la factura es el pertinente para la presentación de una solicitud de devolución.

- 42 En cuanto a sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el órgano jurisdiccional remitente indica que las autoridades tributarias rumanas consideraron que las facturas expedidas en 2015 por las adquisiciones realizadas en 2012 no podían incluirse en una solicitud de devolución relativa al año 2015 debido a la existencia de facturas anteriores. Objeta que tales facturas fueron rectificadas por Zollner de manera unilateral, lo que produce los efectos de una anulación, y que el titular del derecho a la deducción no dispone de ningún instrumento legal para obligar al proveedor a expedir una nueva factura.
- 43 Añade que, a la vista de los artículos 169 y 178 de la Directiva del IVA, del artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9 y de la necesidad de encontrarse en posesión de una factura válida para poder ejercer el derecho a la devolución, una solicitud de devolución del IVA debe basarse exclusivamente en las facturas expedidas durante el «período de devolución», siendo el único requisito impuesto que el IVA sea exigible antes de la facturación o en el momento de ella.
- 44 Por consiguiente, al haber sido suprimidas por Zollner las facturas expedidas en 2012, solo las nuevas facturas expedidas en 2015 podían demostrar las adquisiciones y fundamentar la solicitud de devolución controvertida en el litigio principal. De ello deduce el órgano jurisdiccional remitente que solo estas últimas facturas debían constituir la «referencia formal» que permite presentar una solicitud de devolución con arreglo a la Directiva 2008/9.
- 45 En estas circunstancias, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Por lo que respecta a la interpretación del artículo 167 en relación con el artículo 178 de la Directiva [Directiva del IVA]: si existe distinción entre el momento de nacimiento y el de ejercicio del derecho a la deducción, a la vista del modo de funcionamiento del sistema del IVA.

A este respecto, es necesario aclarar si el derecho a deducir el IVA puede ejercerse en ausencia de factura fiscal (válida) emitida por las adquisiciones de bienes realizadas.

2) En cuanto a la interpretación de las mismas disposiciones en relación con el artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9: ¿cuál es la referencia formal con respecto a la cual debe apreciarse la regularidad del ejercicio del derecho a la devolución del IVA?

En este sentido es necesario determinar si se puede formular una solicitud de devolución por el IVA que es exigible con anterioridad al «período de devolución», pero cuya facturación se produjo durante el período de devolución.

3) En cuanto a la interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), primer [supuesto], de la Directiva 2008/9, en relación con el artículo 167 y con el artículo 178 de la Directiva [del IVA]: ¿cuáles son los efectos de la anulación y de la emisión de nuevas facturas por adquisiciones de bienes anteriores al “período de devolución” sobre el ejercicio del derecho a la devolución del IVA correspondiente a esas adquisiciones?

En este sentido es necesario aclarar si, en el supuesto de que el proveedor anule las facturas inicialmente emitidas por la adquisición de bienes y emita nuevas facturas en un momento posterior, el ejercicio por el beneficiario de su derecho a solicitar la devolución del IVA correspondiente a tales adquisiciones debe tomar como referencia la fecha de las nuevas facturas, siendo así que ni la anulación de las facturas iniciales ni la emisión de las nuevas facturas se hallan bajo el control del beneficiario, sino que están exclusivamente sometidas a la discrecionalidad del proveedor.

- 4) ¿Puede la ley nacional hacer depender de la exigibilidad la devolución del IVA concedida de conformidad con la Directiva [2008/9], cuando la factura correcta se emite durante el período de solicitud?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

- 46 El Gobierno rumano afirma que las cuestiones prejudiciales planteadas son inadmisibles. Por una parte, sostiene que se basan en una exposición errónea e incompleta de los hechos que originaron el litigio principal, de modo que, si tales hechos se rectificaran y se tuvieran en cuenta en su conjunto, las cuestiones carecerían de utilidad y pertinencia para la resolución de dicho litigio. Por otra parte, critica que tal exposición se limite a reproducir el punto de vista de una sola de las partes en ese litigio, de forma que el órgano jurisdiccional remitente no ha cumplido su obligación de esclarecer los hechos antes de la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia y de indicar las razones por las que alberga dudas sobre la interpretación del Derecho de la Unión y considera necesaria la respuesta del Tribunal de Justicia para resolver el litigio del que conoce.
- 47 Procede recordar, en primer lugar, que el artículo 267 TFUE insta un procedimiento de cooperación directa entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. En el marco de este procedimiento, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, solo es competente para constatar y apreciar los hechos del asunto el juez nacional, al que corresponde apreciar, a la luz de las particularidades del litigio, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia, mientras que el Tribunal de Justicia únicamente está facultado para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión en relación con la situación fáctica y jurídica descrita por el órgano jurisdiccional remitente (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de diciembre de 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, apartado 21 y jurisprudencia citada, y de 20 de abril de 2021, *Repubblika*, C-896/19, EU:C:2021:311, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 48 Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencias de 16 de junio de 2015, *Gauweiler y otros*, C-62/14, EU:C:2015:400, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 15 de julio de 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, apartado 54 y jurisprudencia citada).
- 49 De este modo, dado que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión disfrutan de una presunción de pertinencia, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solamente está justificada cuando resulte evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma del Derecho de

la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros, C-62/14, EU:C:2015:400, apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 15 de julio de 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, apartado 55 y jurisprudencia citada).

- 50 En el caso de autos, los argumentos expuestos por el Gobierno rumano para demostrar el carácter inútil de las cuestiones prejudiciales planteadas para la solución del litigio principal critican la apreciación de los hechos llevada a cabo por el órgano jurisdiccional remitente, tachándola de errónea e incompleta. Pues bien, no corresponde al Tribunal de Justicia poner en cuestión esa apreciación que, en el marco del presente procedimiento, entra en el ámbito de la competencia del juez nacional. Por consiguiente, tales argumentos no bastan para enervar la presunción de pertinencia contemplada en el apartado anterior (véase, por analogía, la sentencia de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros, C-62/14, EU:C:2015:400, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 51 En segundo lugar, en la medida en que el Gobierno rumano señala que los hechos relatados por el órgano jurisdiccional remitente reproducen las alegaciones de una de las partes en el litigio principal, procede señalar que, de acreditarse, esta mera circunstancia no demostraría que dicho órgano jurisdiccional haya incumplido con ello su obligación de indicar en la resolución de remisión, conforme al artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, los datos fácticos en los que se basan las cuestiones prejudiciales ni las razones que le han llevado al preguntarse sobre la interpretación de las disposiciones de Derecho de la Unión contempladas en las cuestiones prejudiciales planteadas o por las que considera necesaria una respuesta del Tribunal de Justicia para resolver el litigio de que conoce.
- 52 Por el contrario, de los apartados 39 a 44 de la presente sentencia se deduce que la resolución de remisión permite comprender las razones por las que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el alcance de diversas disposiciones de la Directiva del IVA y de la Directiva 2008/9 e incluye información suficiente para que el Tribunal de Justicia pueda proporcionarle los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que necesita para resolver el litigio de que conoce.
- 53 A este respecto, también es preciso recordar que ni el artículo 267 TFUE ni ninguna otra disposición del Derecho de la Unión exigen o prohíben que, tras dictarse la sentencia con carácter prejudicial, un órgano jurisdiccional remitente modifique las apreciaciones fácticas y jurídicas que haya realizado en el marco de la petición de decisión prejudicial, siempre que dicho órgano jurisdiccional dé plena eficacia a la interpretación del Derecho de la Unión realizada por el Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, apartados 28 a 30).
- 54 Habida cuenta de lo anterior, procede declarar la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas.

Sobre el fondo

Observaciones preliminares

- 55 Con carácter preliminar es preciso señalar que el órgano jurisdiccional remitente, que es el único que dispone de todos los elementos de hecho y de Derecho nacional pertinentes, pregunta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de disposiciones de la Directiva 2006/112 en su versión resultante de las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45, las cuales, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, párrafo segundo de esta última, eran aplicables a partir del 1 de enero de 2013.
- 56 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que las entregas de bienes de las que trae causa el litigio principal se efectuaron durante el año 2012, que también durante ese año se elaboraron documentos considerados como facturas relativas a esas entregas, a los que después se declaró «no conformes» mediante la resolución de 14 de enero de 2014, siendo rectificadas con posterioridad durante 2014 o 2015, y que, finalmente, en el año 2015, se emitieron nuevos documentos considerados como facturas relativas a esas mismas entregas.
- 57 Además, por un lado, en virtud del artículo 63 de la Directiva del IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Por otro lado, el derecho a la deducción establecido por la Directiva del IVA, que es análogo al derecho a la devolución (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 36 y jurisprudencia citada), está, tanto desde una perspectiva material como temporal, directamente ligado a la exigibilidad del IVA devengado o pagado por la adquisición de bienes y servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, apartado 22), ya que el artículo 167 de dicha Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 58 Por otra parte, los artículos 64 y 65 de la Directiva del IVA establecen normas de exigibilidad diferentes, aplicables en las circunstancias precisadas en ellos, mientras que el artículo 66 de dicha Directiva permite que, no obstante, lo dispuesto en esos artículos 63 a 65, los Estados miembros dispongan que el impuesto se haga exigible, por lo que respecta a determinadas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, en alguno de los momentos especificados en ese artículo 66.
- 59 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar, a la luz de todos los elementos de hecho y de Derecho nacional ante él, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 que resultan de las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45 son efectivamente las aplicables para resolver cada uno de los diferentes aspectos del litigio de que conoce.
- 60 Sin embargo, cabe precisar a este respecto que la única modificación introducida por la Directiva 2010/45 en una disposición de la Directiva 2006/112 que es pertinente para el análisis del presente asunto por el Tribunal de Justicia afecta al artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, disposición que, antes de esa modificación, no hacía referencia a la posesión de una factura «expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6», de la Directiva del IVA, sino a la posesión de una factura expedida «conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240» de la Directiva 2006/112.

61 Aunque se trata, en ambos casos, de remisiones a las disposiciones de estas Directivas respectivas que establecen, en esencia, las circunstancias y condiciones en las que deben emitirse facturas, el contenido de estas últimas, la posibilidad de emitir o transmitir facturas electrónicas y la posibilidad de que los Estados miembros adopten, en determinadas circunstancias, medidas de simplificación, tales disposiciones no son idénticas. Sin embargo, sus diferencias de contenido carecen de incidencia en el análisis que el Tribunal de Justicia ha de efectuar en el presente asunto, de modo que las respuestas que se den en esta sentencia serán aplicables aun cuando el órgano jurisdiccional remitente finalmente considere que uno o varios de los aspectos controvertidos que debe resolver no están comprendidos en el ámbito de aplicación temporal de las disposiciones de la Directiva del IVA, sino de la versión de la Directiva 2006/112 anterior a las modificaciones introducidas en ella por la Directiva 2010/45.

Primera cuestión prejudicial

62 Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial planteada, procede observar de entrada que se trata, en el litigio principal, de la situación de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectuaron las adquisiciones de bienes en cuestión. Así pues, el litigio principal no se refiere al derecho a deducir el IVA como tal, contemplado en el artículo 168 de la Directiva del IVA, sino al derecho a la devolución de este impuesto, tal como se prevé en el artículo 170 de dicha Directiva, el cual remite a las operaciones contempladas en el artículo 169 de esta.

63 También ha de recordarse que el artículo 171, apartado 1, de la citada Directiva establece que «la devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva [2008/9]». Esta, no obstante, no tiene como objetivo determinar las condiciones de ejercicio ni la amplitud del derecho a la devolución. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de dicha Directiva precisa que, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6 y a los efectos de esta última, el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva del IVA, tal como se aplique en el Estado miembro de devolución (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 35).

64 En estas circunstancias, procede entender que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que el derecho a la devolución del IVA que haya gravado una entrega de bienes puede ser ejercido por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero que sí lo esté en otro Estado miembro, si dicho sujeto pasivo no posee una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, relativa a la adquisición de los bienes de que se trate.

65 Según su artículo 1, la Directiva 2008/9 tiene por objeto establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en el artículo 170 de la Directiva del IVA, a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 de esa primera Directiva, mientras que los requisitos para el ejercicio y la amplitud del derecho a la devolución se determinarán, según esta Directiva y como ya se ha recordado en el apartado 63 de la presente sentencia, en virtud de la Directiva del IVA, tal como se aplique en el Estado miembro de devolución.

- 66 En consecuencia, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, tal como lo regula la Directiva 2008/9, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva del IVA (sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, UE:C:2018:204, apartado 36 y jurisprudencia citada, así como de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 67 Además, al igual que el derecho a deducción, el derecho a devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 35 y jurisprudencia citada, así como de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 45).
- 68 El derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencias de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 46).
- 69 El derecho a la devolución del IVA, al igual que el derecho a su deducción, está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 70 Por lo que respecta a las exigencias o condiciones materiales por las que se rige el ejercicio de ese derecho a la devolución, del artículo 169, letra a), y del artículo 170, de esta Directiva se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la devolución es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva, que no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las adquisiciones de bienes o de servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA y, por otra parte, que los bienes o servicios en los que funda su derecho a la devolución del IVA hayan sido utilizados por ese sujeto pasivo para sus operaciones efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en ese Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 33). Además, dicho sujeto pasivo debe reunir los requisitos acumulativos establecidos en el artículo 3 de la Directiva 2008/9 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, apartado 55 y jurisprudencia citada).
- 71 En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a la devolución, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, procede señalar que, a propósito del derecho a la deducción del IVA, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA establece que, para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a) de esta, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una

factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de esta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 42 y jurisprudencia citada).

- 72 De ello ha deducido el Tribunal de Justicia que, aunque, según el artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 43 y jurisprudencia citada). Ha declarado además que lo mismo ocurre con el ejercicio del derecho a la devolución (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartados 49 y 50).
- 73 Por lo que respecta a las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, procede recordar, en primer lugar, que, a tenor del artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9, la solicitud de devolución del IVA contendrá, en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura o documento de importación, la «fecha y número de la factura o del documento de importación». Además, según el artículo 15, apartado 1, frase segunda, de esta Directiva, la solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida, en particular, en ese artículo 8. Por último, en virtud del artículo 10, frase primera, de dicha Directiva, el Estado miembro de devolución podrá exigir al solicitante, en el sentido de esta misma Directiva, que presente por medios electrónicos una copia de la factura o del documento de importación junto con la solicitud de devolución, cuando la base imponible en una factura o en un documento de importación sea igual o superior a 1 000 euros, o el equivalente en la moneda nacional.
- 74 Estos elementos también ilustran que, para poder ejercer el derecho a la devolución del IVA, tal como está previsto en los artículos 170 y 171 de la Directiva del IVA y cuyas disposiciones de aplicación se contemplan en la Directiva 2008/9, es necesario que el sujeto pasivo que no está establecido en el Estado miembro de devolución, pero que sí lo está en otro Estado miembro, esté en posesión de la factura correspondiente a las adquisiciones de los bienes o servicios de que se trate.
- 75 A este respecto, como ya se desprende, en esencia, de los apartados 71 y 72 de la presente sentencia, el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA indica que, para practicar la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), de esta, el sujeto pasivo deberá, 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, de dicha Directiva, requisito que también es válido, en virtud del artículo 5, último párrafo, de la Directiva 2008/9, para el derecho a la devolución previsto en el artículo 170, de la Directiva del IVA. Además, los artículos 218 y 219 de esta última Directiva precisan respectivamente, que los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el capítulo 3, del título XI de dicha Directiva y que se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.
- 76 Sin embargo, procede recordar que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de

18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 80 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 47].

- 77 No obstante, no lo exige en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 81 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 48].
- 78 Cuando la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la deducción o a la devolución del IVA [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución de IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 82 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, apartado 53].
- 79 A este respecto, es preciso señalar que el artículo 20 de la Directiva 2008/9 ofrece al Estado miembro de devolución, cuando este estime que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada, la posibilidad de requerir, en particular al sujeto pasivo o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, información adicional, que deberá facilitarse en el plazo de un mes tras recibir el requerimiento de información por el destinatario.
- 80 Procede recordar igualmente que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es, ciertamente, un objetivo reconocido y promovido por las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de IVA. Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad de este impuesto [véanse, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 48 y jurisprudencia citada, y la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución de IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 83].
- 81 Por consiguiente, solo si un documento adolece de vicios tales que privan a la Administración tributaria nacional de los datos necesarios para fundamentar una solicitud de devolución es posible considerar que ese documento no constituye una «factura» en el sentido de la Directiva del IVA, de modo que el derecho a la devolución no podía ejercerse cuando el sujeto pasivo entró en posesión de tal documento.
- 82 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que el derecho a la devolución del IVA que haya gravado una entrega de bienes no puede ser ejercido por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero que sí lo esté en otro Estado miembro, si ese sujeto pasivo no posee una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, relativa a la adquisición de los bienes de que se trate. Solo si un documento adolece de vicios tales que privan a la Administración tributaria nacional de los datos necesarios para fundamentar una solicitud de devolución es posible considerar que tal documento no constituye una «factura» en el sentido de la Directiva del IVA.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta

- 83 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y el artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA correspondiente a un determinado período de devolución por el hecho de que dicho IVA se hizo exigible durante un período de devolución anterior, mientras que no fue facturado hasta ese período determinado.
- 84 Como ya se ha recordado en el apartado 57 de la presente sentencia, del artículo 63 de la Directiva del IVA resulta que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Además, según los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 44).
- 85 Sin embargo, por una parte, como se desprende del apartado 82 de la presente sentencia, para que el sujeto pasivo que no está establecido en el Estado miembro de devolución, pero que sí lo está en otro Estado miembro, pueda ejercer el derecho a la devolución del IVA que haya gravado una entrega de bienes o una prestación de servicios, tal como se prevé en los artículos 170 y 171 de la Directiva del IVA y en la Directiva 2008/9, es necesario que dicho sujeto pasivo esté en posesión de una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, correspondiente a la adquisición de los bienes o servicios de que se trate.
- 86 Por otra parte, el artículo 14 de la Directiva 2008/9 establece, en su apartado 1, letra a), que la solicitud de devolución deberá referirse a las adquisiciones de bienes o de servicios cuya facturación se realizó dentro del período de devolución, siempre que el impuesto sea exigible antes de la facturación o en el momento de esta, o respecto de las cuales el impuesto se haya devengado dentro del período de devolución, a condición de que las adquisiciones se hayan facturado antes de que el impuesto sea exigible.
- 87 De estos elementos se desprende que, en lo que atañe a los sujetos pasivos que no están establecidos en el Estado miembro de devolución, pero que sí lo están en otro Estado miembro, y siempre que el impuesto sea exigible antes de la facturación o en el momento de esta, lo que determina a qué adquisiciones puede concernir una solicitud de devolución es la fecha en la que el sujeto pasivo entró en posesión de una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, relativa a la adquisición de los bienes o servicios de que se trate. Por consiguiente, una solicitud de devolución del IVA no puede denegarse por el mero hecho de que el IVA que grava una entrega de bienes o una prestación de servicios y cuya devolución se solicita se hizo exigible durante un determinado período de devolución, mientras que esa adquisición no se facturó hasta un período de devolución posterior.
- 88 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta que los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y el artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA correspondiente a

un determinado período de devolución por el mero hecho de que dicho IVA se hizo exigible durante un período de devolución anterior, mientras que no fue facturado hasta ese período determinado.

Tercera cuestión prejudicial

- 89 Con carácter preliminar, procede señalar, en primer lugar, que la tercera cuestión prejudicial parte implícitamente de la premisa de que los documentos que, durante el año 2012, obraban en poder del sujeto pasivo de que se trata en el litigio principal y sobre la base de los cuales presentó la solicitud de devolución que fue denegada mediante la resolución de 14 de enero de 2014 constituían facturas en el sentido de la Directiva del IVA. En efecto, de no ser así, de las respuestas a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, expuestas en los apartados 82 y 88 de la presente sentencia, resultaría que dicho sujeto pasivo no pudo ejercer su derecho a la devolución antes del año 2015, ya que hasta ese año no entró en posesión de tales facturas. Pues bien, en ese caso, la tercera cuestión prejudicial carecería de utilidad para resolver del litigio principal.
- 90 Además, de la resolución de remisión se desprende que la rectificación de una factura por parte de un proveedor produce, en el Derecho nacional, los mismos efectos que la anulación de la misma. Sin embargo, de esa resolución no resulta que tal rectificación se hubiera efectuado de manera consensuada y tampoco que hayan sido anuladas las propias operaciones a las que se refieren las facturas expedidas durante el año 2015, realizadas durante el año 2012, ni tampoco el consiguiente reembolso del precio pagado.
- 91 Por último, la resolución de remisión no pone de manifiesto que el sujeto pasivo impugnara la resolución de 14 de enero de 2014, extremo que Wilo Salmson ni siquiera alega en sus observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, sin perjuicio de las comprobaciones que debe efectuar el órgano jurisdiccional remitente, también procede partir de la premisa de que, en el momento en que Zollner procedió a la rectificación de que se trata en el litigio principal y a la expedición de nuevas facturas, dicha resolución ya era firme, como también sostiene el Gobierno rumano en sus observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia.
- 92 En estas circunstancias, ha de entenderse que, mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que la anulación unilateral de una factura por un proveedor, con posterioridad a la adopción por el Estado miembro de devolución de una decisión denegatoria de la solicitud de devolución basada en esa factura, y cuando esa decisión ya había adquirido firmeza, seguida de la emisión, por ese proveedor, de una nueva factura correspondiente a las mismas entregas, sin que estas últimas sean puestas en entredicho, tiene incidencia en la existencia del derecho a la devolución del IVA que ya haya sido ejercido y en el período en relación con el cual este derecho debe ejercerse.
- 93 Es preciso señalar que el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento «a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución». Se trata de un plazo de caducidad cuya inobservancia conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, apartados 26 y 33, y de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 39). En efecto, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la

situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración tributaria, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 94 Además, con arreglo al apartado 1 del artículo 23 de la Directiva 2008/9, si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión y, conforme al apartado 2 de dicho artículo, contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.
- 95 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencias de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 96 Pues bien, como también señaló la Abogado General, en esencia, en los puntos 100 y 101 de sus conclusiones, admitir que, en circunstancias como las descritas en el apartado 92 de la presente sentencia, la anulación unilateral de una factura por un proveedor, después de que haya adquirido firmeza una decisión denegatoria de una primera solicitud de devolución basada en esa factura, seguida de su sustitución por la expedición de una nueva factura relativa a las mismas adquisiciones, permite al sujeto pasivo, sobre la base de esta última, volver a solicitar la devolución del IVA correspondiente a las mismas adquisiciones en relación con un período de devolución posterior, tendría como efecto permitir que se eludiera tanto el plazo de caducidad establecido en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 para presentar una solicitud de devolución como el plazo para recurrir tal decisión denegatoria, establecido por el Estado miembro en cuestión en virtud del artículo 23, apartado 2, de dicha Directiva, lo que privaría a estas disposiciones de todo efecto útil y socavaría la seguridad jurídica.
- 97 Por otra parte, es cierto que, por un lado, la Directiva del IVA prevé la posibilidad de regularizar las deducciones inicialmente practicadas cuando sean superiores o inferiores a las que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar, con arreglo a lo dispuesto en su título X, capítulo 5. Así, el artículo 185 de esta Directiva contempla, en particular, los casos de compras anuladas, siendo la determinación de las normas de desarrollo de este artículo, de conformidad con el artículo 186 de dicha Directiva, de la competencia de los Estados miembros. Además, de su artículo 219 se desprende que tal Directiva contempla la posibilidad de rectificar una factura, en particular cuando sea errónea o cuando en ella se haya omitido alguna mención obligatoria (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 32 y 34 y jurisprudencia citada). Por otro lado, el artículo 13 de la Directiva 2008/9 permite corregir una solicitud de devolución cuando, tras la presentación de esta, se regularice la proporción deducible en virtud del artículo 175 de la Directiva del IVA.

- 98 Sin embargo, procede señalar que de circunstancias como las descritas en el apartado 92 de la presente sentencia no se infiere en modo alguno que se trate de una regularización del derecho a la devolución como consecuencia de la cual se haya presentado una nueva solicitud de devolución, ni tampoco de una rectificación de facturas expedidas durante un período de devolución anterior, sin que en el caso de autos el órgano jurisdiccional remitente tampoco haya aportado ninguna indicación en este sentido, sino que, por el contrario, la tercera cuestión prejudicial parte de la premisa de que el Derecho a la devolución pudo ejercerse eficazmente sobre la base de las facturas iniciales, como ya se ha señalado en el apartado 89 de la presente sentencia.
- 99 En estas circunstancias, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la regularización de las deducciones o al eventual efecto retroactivo de facturas rectificativas no puede desvirtuar lo constatado en el apartado 96 de la presente sentencia.
- 100 Por consiguiente, habida cuenta de todas las consideraciones anteriores procede responder a la tercera cuestión prejudicial que los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva del IVA y la Directiva 2008/9 deben interpretarse en el sentido de que la anulación unilateral de una factura por un proveedor, con posterioridad a la adopción por el Estado miembro de devolución de una decisión denegatoria de la solicitud de devolución del IVA basada en esa factura, y cuando esa decisión ya había adquirido firmeza, seguida de la emisión por ese proveedor, durante un período de devolución posterior, de una nueva factura correspondiente a las mismas entregas, sin que estas últimas sean puestas en entredicho, no tiene incidencia alguna en la existencia del derecho a la devolución del IVA que ya haya sido ejercido ni en el período en relación con el cual este derecho debe ejercerse.

Costas

- 101 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 Quinta) declara:

- 1) Los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, así como 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, deben interpretarse en el sentido de que el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que haya gravado una entrega de bienes no puede ser ejercido por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero que sí esté en otro Estado miembro, si ese sujeto pasivo no posee una factura, en el sentido de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, relativa a la adquisición de los bienes de que se trate. Solo si un documento adolece de vicios tales que privan a la Administración tributaria nacional de los datos necesarios para**

fundamentar una solicitud de devolución es posible considerar que tal documento no constituye una «factura» en el sentido de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45.

- 2) Los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, y el artículo 14, apartado 1, letra a), primer supuesto, de la Directiva 2008/9, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a un determinado período de devolución por el mero hecho de que dicho IVA se hizo exigible durante un período de devolución anterior, mientras que no fue facturado hasta ese período determinado.**
- 3) Los artículos 167 a 171 y 178 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, así como la Directiva 2008/9, deben interpretarse en el sentido de que la anulación unilateral de una factura por un proveedor, con posterioridad a la adopción por el Estado miembro de devolución de una decisión denegatoria de la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) basada en esa factura, y cuando esa decisión ya había adquirido firmeza, seguida de la emisión por ese proveedor, durante un período de devolución posterior, de una nueva factura correspondiente a las mismas entregas, sin que estas últimas sean puestas en entredicho, no tiene incidencia alguna en la existencia del derecho a la devolución del IVA que ya haya sido ejercido ni en el período en relación con el cual este derecho debe ejercerse.**

Firmas