Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 13 de marzo de 2025*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Operación de venta calificada con posterioridad por la Administración tributaria como transmisión de empresa excluida del ámbito de aplicación del IVA — Falta de rectificación de la factura dentro del plazo de prescripción — Imposibilidad de recuperar el IVA pagado por dicha operación — Principios de efectividad y de neutralidad fiscal — Devolución del impuesto»

En el asunto C-640/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía), mediante resolución de 26 de junio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de octubre de 2023, en el procedimiento entre

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

y

Greentech SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, el Sr. F. Biltgen (Ponente), Presidente de la Sala Primera, y el Sr. S. Gervasoni, Juez;

Abogado General: Sr. R. Norkus;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Greentech SA, por el Sr. D.-D. Dascălu y la Sra. A.-M. Iordache, avocați;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. M. Chicu, E. Gane y A. Wellman, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. T. Isacu de Groot, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, y de los artículos 2, 19, 168 y 203 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [Dirección General Regional de Hacienda de Galați — Administración Provincial de Hacienda de Vrancea, Rumanía] y la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía) y, por otro, Greentech SA, en relación con determinadas liquidaciones del IVA y sus correspondientes gastos accesorios a cargo de Greentech.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]».

4 El artículo 19 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las

medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

5 El artículo 29 de la referida Directiva está redactado en los siguientes términos:

«El artículo 19 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.»

6 Con arreglo al artículo 167 de esa misma Directiva:

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

7 El artículo 168 de la Directiva del IVA dispone:

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

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

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

8 A tenor del artículo 179 de la referida Directiva:

«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.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

9 El artículo 203 de la citada Directiva establece:

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

Derecho nacional rumano

Código Tributario

10 A tenor del artículo 3, letra a), de la Legea nr.º 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se aprueba el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código Tributario»):

«Los impuestos y tributos regulados por la presente Ley se basan en los siguientes principios:

a) la neutralidad de las medidas fiscales con respecto a las diferentes categorías de inversores y capitales, así como a las formas de propiedad, garantizando la igualdad de condiciones para los inversores y el capital rumano y extranjero».

11 El artículo 126, apartado 1, del Código Tributario establece lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA en Rumanía las operaciones que reúnan las condiciones acumulativas siguientes:

a) las operaciones que, con arreglo a los artículos 128 a 130, constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito del IVA, efectuadas a título oneroso».

12 El artículo 128, apartado 7, del Código Tributario establece lo siguiente:

«La transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, efectuada en el momento de la transmisión de activos o de pasivos, según el caso, con independencia de que esta transmisión se realice a raíz de una venta o a raíz de operaciones como la escisión, la fusión o como la aportación no dineraria al capital de una sociedad, no constituye una entrega de bienes si el cesionario de los bienes es un sujeto pasivo. Se considerará que el cesionario de los bienes continúa la personalidad del cedente en lo que respecta a la regularización del derecho a deducción previsto por la Ley.»

13 A tenor del artículo 145, apartado 2, del Código Tributario:

«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;

c) las operaciones exentas con arreglo a los artículos 143, 144 y 144 *bis*;

d) las operaciones exentas conforme al artículo 141, apartado 2, letra a), números 1 a 5, y letra b), cuando el adquiriente o el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad [Europea] o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad, así como en el caso de las operaciones efectuadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de un tercero, cuando intervengan en el desarrollo de tales operaciones;

e) las operaciones contempladas en el artículo 128, apartado 7, y en el artículo 129, apartado 7, si el impuesto se aplicara a dicha transmisión.»

Código de Procedimiento Tributario

14 El artículo 84 del Ordonanța Guvernului nr.º 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Legislativo n.º 92/2003, relativo al Código de Procedimiento Tributario; en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario») dispone:

«1) El contribuyente podrá corregir *motu proprio* las declaraciones fiscales hasta el momento en que prescriban las obligaciones fiscales.

2) Las declaraciones fiscales podrán corregirse tantas veces como el contribuyente advierta errores en la declaración inicial, mediante la presentación de una declaración rectificativa.

3) La corrección de errores de las declaraciones-liquidaciones del [IVA] se realizará con arreglo a lo dispuesto en el Código Tributario. Los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del [IVA] se corregirán según el procedimiento aprobado mediante orden del presidente de la [Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Nacional de Administración Tributaria, ANAF)].

4) Las declaraciones fiscales no podrán presentarse ni tampoco corregirse una vez anulada la reserva de verificación posterior, salvo en aquellos casos en que la corrección se deba al cumplimiento o al incumplimiento de un requisito legalmente establecido que exija la corrección de la base imponible o del correspondiente impuesto.

5) A efectos del presente artículo se entenderá por “errores” los que afectan al importe de los impuestos, tasas y contribuciones y a los bienes e ingresos gravados, así como a otros elementos de la base imponible.

6) En caso de que el contribuyente presente o corrija, en el transcurso de la inspección fiscal, declaraciones fiscales relativas a los períodos y a los impuestos, tasas, contribuciones y otros ingresos que estén siendo inspeccionados, tales declaraciones no serán tomadas en consideración por el órgano tributario.»

15 El artículo 90 del Código de Procedimiento Tributario establece:

«1) El importe de las obligaciones fiscales se determinará a reserva de un control posterior.

2) La liquidación tributaria emitida a reserva de control posterior podrá ser anulada o modificada, a iniciativa de la Administración tributaria o a instancia del contribuyente, sobre la base de las comprobaciones de la Administración tributaria competente.

3) La reserva del control posterior se levantará únicamente al expirar el plazo de prescripción o a raíz de la inspección fiscal realizada dentro del plazo de prescripción.

4) Si el contribuyente corrige las declaraciones fiscales con arreglo al artículo 84, apartado 4, la reserva del control posterior volverá a surtir efecto.»

16 El artículo 91 del Código de Procedimiento Tributario dispone:

«1) El derecho de la Administración tributaria a establecer obligaciones fiscales prescribirá en un plazo de cinco años, salvo que la ley disponga otra cosa.

2) El plazo de prescripción del derecho previsto en el apartado 1 comenzará a correr a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que haya nacido la deuda tributaria de conformidad con el artículo 23, salvo que la Ley disponga otra cosa.

3) El derecho a establecer obligaciones fiscales prescribirá en un plazo de diez años cuando estas resulten de la comisión de un hecho previsto por la ley penal.

4) El plazo previsto en el apartado 3 comenzará a contar a partir de la fecha de comisión del hecho constitutivo de infracción sancionada como tal por una resolución judicial firme.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

17 Durante el período comprendido entre el 23 de noviembre de 2015 y el 15 de julio de 2016, Greentech fue objeto de una inspección fiscal que dio lugar al giro de una liquidación tributaria por la que se le impusieron liquidaciones por un importe de 4 388 720 leus rumanos (RON) (aproximadamente 882 352 euros) en concepto de IVA y gastos accesorios. Estas liquidaciones se impusieron a raíz de que la Administración tributaria rumana clasificara con posterioridad la operación de venta de equipos por parte de Greenfiber International SA (en lo sucesivo, «Greenfiber») a Greentech, considerada inicialmente una entrega de bienes sujeta al IVA que daba a Greentech el derecho a deducir el IVA soportado, como transmisión de una universalidad parcial de bienes entre dos sociedades vinculadas, operación no sujeta al IVA de conformidad con el artículo 128, apartado 7, del Código Tributario.

18 Asimismo, durante el período comprendido entre el 28 de mayo y el 17 de noviembre de 2015, Greenfiber también fue objeto de una inspección fiscal que dio lugar al giro de una liquidación tributaria el 26 de noviembre de 2015. En el marco de esa inspección, dicha Administración consideró que el trato fiscal aplicado por Greenfiber y Greentech a la operación de transmisión de bienes, a saber, que la operación estaba sujeta al IVA, era correcto y que, por tanto, Greenfiber había recaudado y abonado correctamente el IVA correspondiente a dicha operación a la Hacienda Pública.

19 Dado que la reclamación presentada por Greentech contra la liquidación tributaria relativa a las liquidaciones de IVA que se le habían reclamado fue parcialmente desestimada, Greentech interpuso un recurso ante la Curtea de Apel Ploiești (Tribunal Superior de Ploiești, Rumanía).

20 El 26 de noviembre de 2018, el referido órgano jurisdiccional estimó el recurso de Greentech y anuló parcialmente la resolución desestimatoria de dicha reclamación (en lo sucesivo, «sentencia de 26 de noviembre de 2018»).

21 Además, el 12 de marzo de 2019, la Curtea de Apel Ploiești (Tribunal Superior de Ploiești) anuló parcialmente la liquidación tributaria y el acta de inspección fiscal relativa a la inspección a la que fue sometida Greentech.

22 La Administración tributaria rumana recurrió en casación la sentencia de 26 de noviembre de 2018, completada por la sentencia de 12 de marzo de 2019, ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

23 El 23 de noviembre de 2021, dicho órgano jurisdiccional admitió el recurso de casación, anuló parcialmente la sentencia de 26 de noviembre de 2018 y, resolviendo de nuevo, estimó parcialmente el recurso de Greentech, en el sentido de que anuló los actos administrativos en materia fiscal impugnados, únicamente en lo que respecta a las liquidaciones correspondientes al año 2009 (en lo sucesivo, «sentencia de 23 de noviembre de 2021»). El recurso de Greentech fue desestimado por infundado en todo lo demás y se redujo el importe anteriormente concedido a Greentech en concepto de costas.

24 Greentech interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo), alegando que la misma no tenía en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), y de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), en virtud de la cual el derecho a la deducción del IVA también debe reconocerse en los supuestos en que las operaciones de que se trate no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, si de las circunstancias particulares del caso se desprende que la recuperación de la cantidad pagada en concepto de IVA por quien realizó el pago sería imposible o extremadamente difícil, so pena de menoscabar los principios de neutralidad del IVA y de efectividad.

25 El 31 de enero de 2023, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo) estimó el referido recurso de casación y anuló parcialmente la sentencia de 23 de noviembre de 2021 a la luz del motivo de casación relativo a la calificación posterior de la operación de venta de equipos como transmisión de bienes. Dicho órgano jurisdiccional ordenó que se resolviera de nuevo sobre este motivo y oyó a las partes en la vista celebrada el 9 de mayo de 2023.

26 El órgano jurisdiccional remitente señala, en particular, que, en la medida en que la sentencia de 26 de noviembre de 2018 confirmó que el tratamiento fiscal atribuido por Greenfiber y Greentech a la operación de que se trata era correcto, estas sociedades no tenían ninguna razón válida para rectificar, antes de que se dictara la sentencia de 23 de noviembre de 2021, la factura que documentaba dicha operación. Además, Greenfiber solo podía rectificar esa factura una vez que se hubiera dictado esta última sentencia. Sin embargo, en la fecha de la citada sentencia, el derecho a rectificar la factura ya había prescrito, al haber vencido el plazo de prescripción en el mes mayo de 2021.

27 Dicho órgano jurisdiccional considera que la situación de que conoce puede asimilarse a la que originó el asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), habida cuenta de la existencia, al menos en apariencia, de una imposibilidad objetiva de recuperar el IVA debido a que Greenfiber no puede rectificar la factura y la declaración del IVA tras la expiración del plazo de prescripción previsto al respecto. A su juicio, esta situación también es similar a la del asunto que dio lugar a la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), dado que la recuperación del IVA del emisor de la factura resulta imposible o excesivamente difícil. En efecto, por un lado, el plazo de prescripción en materia fiscal había expirado, por lo que Greenfiber no podía rectificar las

facturas, y, por otro lado, la Administración tributaria rumana confirmó, a raíz de la inspección fiscal realizada a Greenfiber, que esta última había facturado y abonado correctamente el IVA en cuestión.

28 El órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide además si, a la vista de la interpretación de la Directiva del IVA, es pertinente el hecho de que la Administración tributaria rumana haya tratado de dos maneras totalmente diferentes una misma operación comercial en relación con un equipo cuya transmisión dio lugar a la percepción del IVA, a saber, por un lado, como una operación sujeta al IVA para Greenfiber, de la que se adquirió dicho equipo y a quien Greentech pagó el IVA, y, por otro lado, como una operación no sujeta al IVA para Greentech.

29 En tales circunstancias, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios de neutralidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, regulados en los artículos 2, 19 y 168, en relación con el artículo 203, de la Directiva [del IVA], a que se deniegue el derecho a la deducción del IVA soportado por una operación de venta, calificada con posterioridad por las autoridades tributarias como transmisión de negocio no sujeta a IVA, en unas circunstancias en las que el IVA ya se abonó a la Hacienda Pública y, con arreglo a la normativa nacional, su devolución no es posible?»

Sobre la cuestión prejudicial

30 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas y principios de Derecho de la Unión a los que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión prejudicial (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, apartado 47 y jurisprudencia citada).

31 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que un elemento esencial que caracteriza la situación controvertida en el litigio principal reside en que, según el órgano jurisdiccional remitente, Greentech se encuentra actualmente en la imposibilidad material de obtener la devolución del IVA que le facturó indebidamente el vendedor, a saber, Greenfiber, y que fue ingresado por esta última en la Hacienda Pública. Pues bien, en tal situación, el principio que debe tenerse en cuenta, más concretamente, es el principio de efectividad y no el principio de seguridad jurídica o el principio de protección de la confianza legítima.

32 Por consiguiente, y con el fin de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, debe entenderse que, mediante la cuestión prejudicial planteada, dicho órgano jurisdiccional pregunta, en esencia, si los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue recalificada con

posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado.

33 A este respecto, procede recordar que el derecho a deducir forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 37, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 42). El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de 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 las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 24, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 43).

34 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la operación que tuvo lugar entre Greenfiber y Greentech fue calificada definitivamente, por lo que respecta al segundo de los citados sujetos pasivos, como operación no sujeta al IVA por la Administración tributaria rumana y que Greenfiber no puede rectificar la factura relativa a dicha operación ni la declaración del IVA tras la expiración del plazo de prescripción previsto para ello.

35 A este respecto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que un sujeto pasivo ha pagado un importe de IVA indebidamente facturado, corresponde, en principio, al emisor de la factura proceder a la regularización de esta, entendiéndose que, a falta de una disposición en la Directiva del IVA relativa a la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, corresponde, en principio, a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse dicho IVA (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 19 y jurisprudencia citada).

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

37 Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una normativa nacional en virtud de la cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad del IVA y de efectividad. En efecto, un sistema de esta índole permite al destinatario que ha soportado la carga del IVA facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 21 y jurisprudencia citada).

38 Si, como en el presente asunto, la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, los principios de neutralidad del IVA y de efectividad exigen que los Estados miembros establezcan los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, en particular reclamando la devolución directamente a la Administración tributaria (sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22 y jurisprudencia citada). Así pues, dado que el vendedor ya no puede rectificar la factura relativa

a la operación de que se trata y que, por lo tanto, el adquirente se encuentra en la imposibilidad de obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente facturado, el adquirente deberá, de conformidad con la jurisprudencia antes citada, poder dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

39 No obstante, es preciso señalar que, como se desprende del apartado 45 de la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), tal solicitud de devolución debe distinguirse de una solicitud de deducción del IVA como la del litigio principal.

40 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas y el ejercicio del derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 36 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, a falta de una operación sujeta al IVA, un sujeto pasivo no puede invocar el derecho a la deducción del IVA en relación con dicha operación (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 37). Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

41 Pues bien, dado que la operación de que se trata en el litigio principal fue calificada definitivamente como operación no sujeta al IVA, el IVA pagado por Greentech al emisor de la factura, Greenfiber, no era un IVA «devengado», en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad del IVA y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado. No obstante, esos principios exigen que, en tal situación, dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

Costas

43 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 Sexta) declara:

Los artículos 168 y 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa o una práctica administrativa nacional que no permite a un sujeto pasivo obtener la deducción del IVA soportado por una operación que, a raíz de una inspección fiscal, fue calificada con posterioridad por la Administración tributaria como operación no sujeta al IVA, aun cuando resulte imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo obtener del vendedor la devolución del IVA indebidamente pagado. No obstante, esos principios exigen que, en tal situación, dicho sujeto pasivo pueda dirigir su solicitud de devolución directamente a la Administración tributaria.

Firmas