Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de octubre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Modalidades de devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Directiva 2008/9/CE — Artículo 20, apartado 1 — Solicitud de información adicional por parte del Estado miembro de devolución — Elementos que pueden ser objeto de una solicitud de información adicional — Discordancia entre el importe indicado en la solicitud de devolución y el importe que figura en las facturas presentadas — Principio de buena administración — Principio de neutralidad del IVA — Plazo de caducidad — Consecuencias sobre la rectificación del error del sujeto pasivo»

En el asunto C-396/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), mediante resolución de 2 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2020, en el procedimiento entre

CHEP Equipment Pooling NV

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. J. Passer y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. Wahl (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de CHEP Equipment Pooling NV, por el Sr. Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;

– en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y Zs. Teleki, 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 del artículo 20, apartado 1, 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 CHEP Equipment Pooling NV y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con la decisión de esta de estimar solo parcialmente una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/9

3 Los considerandos 1 y 2 de la Directiva 2008/9 tienen la siguiente redacción:

«(1) Las disposiciones de aplicación establecidas en la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país [(DO 1979, L 331, p. 11)], causan importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas.

(2) Las disposiciones establecidas en dicha Directiva deben modificarse por lo que respecta a los plazos dentro de los cuales se ha de notificar a las empresas las decisiones relativas a las solicitudes de devolución. Al mismo tiempo, ha de preverse que también las empresas deben dar respuesta dentro de los plazos establecidos. Además, procede simplificar y modernizar el procedimiento mediante el uso de tecnologías modernas.»

4 Según el artículo 2 de la Directiva 2008/9:

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

1) "sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución", cualquier sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, 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),] que no esté establecido en el Estado miembro de devolución, pero sí en el territorio de otro Estado miembro;

2) "Estado miembro de devolución", el Estado miembro en el que el IVA fue soportado por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución en relación con los bienes o servicios que le fueron entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado miembro;

[…]

4) "solicitud de devolución", la solicitud presentada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución para que se le devuelva el IVA soportado en el Estado miembro de devolución por los bienes o servicios que le hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o por la importación de bienes en dicho Estado miembro;

[…]».

5 El artículo 5 de la Directiva 2008/9 dispone:

«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 o en relación con la importación de bienes en dicho 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 2006/112/CE;

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

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 la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

6 El artículo 7 de la Directiva 2008/9 dispone lo siguiente:

«A fin de obtener la devolución del IVA en el Estado miembro de devolución, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución deberá dirigir una solicitud de devolución electrónica al Estado miembro de devolución, y presentarla al Estado miembro en que esté establecido a través del portal electrónico puesto a disposición por ese Estado miembro.»

7 El artículo 8, apartado 2, letra e), de esta Directiva establece:

«[…] la solicitud de devolución contendrá, en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura o documento de importación, la siguiente información:

[…]

e) base imponible y cuota del IVA expresados en la moneda del Estado miembro de devolución;

[…]».

8 A tenor del artículo 15 de la citada Directiva:

«1. 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.

2. El Estado miembro de establecimiento deberá enviar sin demora al solicitante un acuse de recibo electrónico.»

9 El artículo 18 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. El Estado miembro de establecimiento no transmitirá al Estado miembro de devolución las solicitudes cuando, durante el período de devolución, el solicitante en el Estado miembro de establecimiento:

a) no sea sujeto pasivo a efectos del IVA;

b) solo realice entregas de bienes o prestaciones de servicios que están exentas sin derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, letra a), el artículo 379, apartado 2, o los artículos 380 a 390 de la Directiva 2006/112/CE, o bien de las disposiciones análogas sobre exención adoptadas en virtud del Acta de adhesión de 2005;

c) se beneficie de la exención para pequeñas empresas en virtud de los artículos 284, 285, 286 y 287 de la Directiva 2006/112/CE;

d) se beneficie del régimen común a tanto alzado de los productores agrícolas en virtud de los artículos 296 a 305 de la Directiva 2006/112/CE.

2. El Estado miembro de establecimiento informará al solicitante por vía electrónica de su decisión adoptada conforme al apartado 1.»

10 El artículo 19 de la Directiva 2008/9 dispone:

«1. El Estado miembro de devolución informará sin demora al solicitante por vía electrónica de la fecha de recepción de la solicitud en dicho Estado miembro.

2. El Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.»

11 El artículo 20, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«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 por vía electrónica la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2. Cuando la información adicional haya sido solicitada por una persona que no sea dicho solicitante ni la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, la solicitud solo podrá hacerse por vía electrónica, siempre que el receptor de la solicitud cuente con los medios adecuados.

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

Cuando Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, la información solicitada de conformidad con el presente apartado podrá, asimismo, incluir la presentación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes. En este caso, no serán aplicables los umbrales mencionados en el artículo 10.»

Directiva 2006/112

12 Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»

13 El artículo 171, apartado 1, de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«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 impuestos, pero que estén establecidos en otro Estado miembro[,] se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva [2008/9].»

Derecho húngaro

14 El artículo 249 de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16); en lo sucesivo, «Ley del IVA»] establece que la devolución del IVA al sujeto pasivo no establecido en el territorio húngaro se hará mediante solicitud por escrito. Según el artículo 251/E de esta Ley, la autoridad tributaria adoptará su decisión en el plazo de cuatro meses.

15 Según el artículo 251/F de dicha Ley, la autoridad tributaria podrá solicitar por escrito información adicional al sujeto pasivo no establecido en territorio húngaro y, en particular, exigirle el original o una copia auténtica de la factura cuando se planteen dudas fundadas sobre la base jurídica de la devolución o sobre la cuota del IVA cuya devolución se solicita.

16 En virtud del artículo 127, apartado 1, letra a), de la misma Ley, el sujeto pasivo deberá disponer de una factura expedida a su nombre que demuestre que la operación se ha realizado.

17 El artículo 120 de la Ley del IVA establece:

«En la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo productos o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor:

a) el impuesto que le haya repercutido otro sujeto pasivo —incluidos las personas u organismos sometidos al impuesto sobre sociedades simplificado— en relación con la adquisición de bienes o servicios;

[…]».

18 A tenor del artículo 4, apartado 2, letra e), de la a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (Orden 32/2009 del Ministro de Hacienda, de 21 de diciembre, sobre determinadas disposiciones relativas al ejercicio del derecho a devolución del impuesto sobre el valor añadido que corresponde en la República de Hungría a los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio nacional y del derecho a devolución del impuesto sobre el valor añadido que corresponde en otros Estados miembros de la Comunidad Europea a los sujetos pasivos establecidos en el territorio nacional) (*Magyar Közlöny* 2009/188.), la solicitud de devolución presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro deberá mencionar la base imponible y la cuota impositiva respecto de cada factura presentada.

Litigio principal y cuestión prejudicial

19 CHEP Equipment Pooling, sociedad belga sujeta al IVA, desarrolla su actividad en el sector de la logística y está especializada en la comercialización de palés. Tras adquirir en Hungría palés que posteriormente alquiló a sus filiales en diferentes Estados miembros, el 28 de septiembre de 2017 presentó a las autoridades húngaras, en su condición de sujeto pasivo del IVA en Bélgica, una solicitud de devolución del IVA soportado, que se refería a bienes y servicios adquiridos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016.

20 Dicha solicitud iba acompañada, por una parte, de un documento de IVA que contenía ocho columnas, denominadas «número de factura», «fecha de facturación», «emisor de la factura», «base imponible», «impuesto», «impuesto deducible», «denominación» y «códigos», y, por otra parte, de las facturas que se mencionaban en el documento.

21 Tras comprobar que el documento hacía referencia en ocasiones a facturas respecto de las que ya se había devuelto el IVA y al observar discordancias entre los importes de IVA que constaban en dicho documento y los que constaban en las facturas adjuntas al mismo, de manera que el importe facturado era en algunos casos inferior al indicado en dicho documento y en otros casos superior, la autoridad tributaria de primer grado solicitó a la demandante en el litigio principal, el 2 de noviembre de 2017, que le facilitara datos adicionales, en concreto, los documentos y declaraciones relativos a las circunstancias en las que se produjeron las operaciones económicas correspondientes a 143 facturas.

22 La demandante en el litigio principal comunicó a la autoridad tributaria de primer grado las órdenes de pedido correspondientes a los palés que había emitido dirigidas al transportista, el contrato de compraventa celebrado con este último, el contrato de alquiler de palés celebrado entre ella y CHEP Magyarország, las facturas dirigidas a esta última sociedad en relación con el alquiler de los palés, las facturas emitidas por esta a los clientes y la lista de los lugares en los que se encontraban efectivamente los palés.

23 Tras examinar los documentos adicionales comunicados por la demandante en el litigio principal, la autoridad tributaria de primer grado, mediante resolución de 29 de noviembre de 2017, estimó la solicitud de devolución del IVA por importe de 254 636 343 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 826 715 euros en aquel momento). En cambio, dejó a cargo de la demandante en el litigio principal la cantidad de 92 803 004 HUF (aproximadamente 301 300 euros en aquel momento). Esta autoridad identificó tres tipos de solicitudes. En efecto, en primer lugar, denegó las solicitudes que ya habían dado lugar a devolución. En segundo lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe de IVA era superior al que figuraba en la factura correspondiente, solo dispuso la devolución del importe que constaba en la factura. En tercer lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe de IVA era inferior al que constaba en la factura correspondiente, dispuso la devolución únicamente del importe indicado en la solicitud de devolución.

24 Mediante recurso administrativo interpuesto contra dicha resolución, la demandante en el litigio principal alegó, en relación con el tercer tipo de solicitudes, que el importe del IVA indicado en las facturas le daba, en teoría, un derecho a la devolución del IVA más elevado que el que ella misma había solicitado en el documento.

25 La Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas confirmó la resolución de la autoridad tributaria de primer grado. Explicó que la demandante en el litigio principal no podía corregir un error relativo al importe de su solicitud inicial de devolución sin que dicha corrección constituyese una nueva solicitud. Ahora bien, la demandante en el litigio principal no tenía la posibilidad de presentar una nueva solicitud, dado que el plazo para ese acto expiraba el 30 de septiembre de 2017, es decir, en el caso de autos, dos días después de la presentación de su solicitud inicial. Añadió que la autoridad tributaria de primer grado no estaba obligada a solicitarle más información adicional, ya que los hechos del litigio principal estaban claramente acreditados.

26 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), que es el órgano jurisdiccional de primera instancia.

27 El órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso. Expuso que el derecho a la devolución, la incoación del procedimiento y la determinación de la cuota del IVA a la que se refiere la devolución dependían del propio sujeto pasivo y que estimar un recurso como el

interpuesto por la demandante en el litigio principal privaría de sentido al mecanismo de la solicitud de devolución, puesto que bastaría con que el sujeto pasivo adjuntara las facturas que constituyen la base jurídica del derecho de devolución y, salvo en el supuesto de prorrata, la Administración tributaria tendría que ordenar en cualquier caso la devolución de la cuota de IVA máxima con arreglo a las facturas. El órgano jurisdiccional de primera instancia añadió que dicha Administración solo estaba obligada a hacer uso de la posibilidad de solicitar información adicional si esta era necesaria para poder adoptar una decisión fundada o si le faltaba información esencial, lo que no sucedía en el caso de autos.

28 La demandante en el litigio principal recurrió ante el órgano jurisdiccional remitente, la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), alegando, en particular, que el órgano jurisdiccional de primera instancia había vulnerado el principio de neutralidad del IVA establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

29 El órgano jurisdiccional remitente, al constatar, por una parte, la inexistencia de un límite cuantificado en cuanto al número de solicitudes de devolución que pueden presentarse antes de que se produzca la caducidad y la posibilidad de que los sujetos pasivos corrijan posibles errores anteriores presentando nuevas solicitudes y, por otra parte, la importancia que tiene a este respecto una solicitud presentada poco antes de la expiración del plazo de caducidad, estima que es esencial determinar si la Administración tributaria puede adoptar una resolución motivada sobre la solicitud de un sujeto pasivo cuando no se hayan aclarado las diferencias entre la cuota del IVA que figura en la solicitud y la que figura en las facturas presentadas en apoyo de esta.

30 Señala la similitud entre las disposiciones del Derecho de la Unión y las del Derecho nacional aplicables, ya que tanto el artículo 8, apartado 2, letra e), de la Directiva 2008/9 como el artículo 4, apartado 2, letra e), del Decreto 32/2009, mencionado en el apartado 18 de la presente sentencia, obligan a que toda solicitud mencione imperativamente la cuota del IVA. Además, en virtud tanto del artículo 20, apartado 1, de dicha Directiva como del artículo 251/F, apartado 3, de la Ley del IVA, la resolución sobre la devolución solo podrá adoptarse si la Administración tributaria dispone de toda la información pertinente para adoptar una resolución fundada, información entre la que figura la indicación exacta de la cuota del IVA cuya devolución se solicita. Por último, al igual que dicho artículo 20, apartado 1, en su versión húngara, permite a la Administración tributaria solicitar al sujeto pasivo datos adicionales sobre la «información esencial» cuando existan motivos justificados para dudar de la exactitud de determinadas solicitudes, la Ley del IVA le da también la posibilidad de ponerse en contacto con el sujeto pasivo cuando surjan dudas fundadas acerca de la cuota del impuesto soportado cuya devolución se solicita.

31 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Administración tributaria puede solicitar al sujeto pasivo información adicional en el supuesto de que, como en el caso de autos, exista una diferencia entre el importe indicado en la solicitud de devolución y el que figura en las facturas presentadas en su apoyo. Ciertamente, podría considerarse que esta diferencia no constituye una información esencial en el sentido del artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9, de modo que la Administración no está obligada a llamar la atención del sujeto pasivo sobre su error o errores. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera más bien que, en tal supuesto, la Administración debería solicitar información adicional, ya que la existencia de tal diferencia pondría en cuestión la exactitud de la propia solicitud.

32 En estas circunstancias, la Kúria (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 1, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que, aun en caso de diferencias numéricas manifiestas —sin que se suscite la cuestión de la prorrata— entre la solicitud de devolución y la factura en detrimento del sujeto pasivo, el Estado miembro de devolución puede considerar que no es necesario solicitar información adicional y que ha recibido toda la información pertinente para decidir sobre la devolución?»

Sobre la cuestión prejudicial

33 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro en el que un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro presenta una solicitud de devolución del IVA considere que dispone de datos suficientes para pronunciarse sobre dicha solicitud sin instar al sujeto pasivo a aportar información adicional.

34 Esta cuestión se plantea en un contexto en el que, en primer lugar, existe una diferencia entre el importe de IVA indicado en la solicitud y el que consta en las facturas presentadas en apoyo de esta; en segundo lugar, la solicitud se presenta poco antes de que expire el plazo de caducidad, lo que plantea la cuestión de si el sujeto pasivo tiene derecho a presentar, bien una solicitud rectificativa, bien una nueva solicitud, teniendo en cuenta los errores señalados por la Administración tributaria, y, en tercer lugar, ante la existencia de esa diferencia, la Administración tributaria se aparta del importe de IVA que figura en dicha solicitud para retener el que consta en la factura cuando este último es inferior, y retiene, a la inversa, el correspondiente a la solicitud cuando este es inferior que el mencionado en la factura, estimándose así limitada por el tope máximo que supone el importe de la solicitud de devolución, de manera que el sujeto pasivo no puede recibir la totalidad del IVA al que afirma tener derecho.

35 Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva 2008/9 tiene por objeto, según su artículo 1, establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en el artículo 170 de la Directiva 2006/112, en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 de la Directiva 2008/9, y no determinar las condiciones de ejercicio ni la amplitud del derecho a la devolución. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de dicha Directiva, prevé, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6 y a los efectos de esta última, que el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva 2006/112, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución. En consecuencia, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva 2006/112 (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartados 34 a 36 y jurisprudencia citada).

36 Al igual que el derecho a deducción, el derecho a la devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 11 de junio de 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, apartado 53), y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores [sentencia de

18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución de IVA — Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79]. El régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones 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 las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 38 y jurisprudencia citada).

37 Este 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 [sentencia 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].

38 Sin embargo, el propio artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece un límite al derecho a la devolución del IVA, al disponer 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, debiendo ese Estado transmitir la solicitud al Estado miembro de devolución, a menos que concurra alguno de los motivos para no transmitirla enumerados en el artículo 18 de dicha Directiva.

39 Este primer control efectuado por el Estado miembro de establecimiento se completa con el efectuado por el Estado miembro de devolución, que puede, a tal efecto, pedir información adicional al solicitante o al Estado miembro de establecimiento, con arreglo al artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9.

40 Es preciso señalar que, si bien esta última disposición contiene ciertas diferencias de redacción según sus versiones lingüísticas, estas diferencias no modifican la esencia de dicha disposición, ya que la información que puede solicitar el Estado miembro de devolución es la que debe permitirle pronunciarse sobre la totalidad o una parte de la solicitud de reembolso, como se desprende, por otra parte, de la estructura general de la Directiva 2008/9 y de la finalidad del artículo 20 de esta.

41 Procede señalar, a este respecto, que el legislador de la Unión, al constatar, como indica el considerando 1 de la Directiva 2008/9, el hecho de que el mecanismo de devolución del IVA causaba «importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas», decidió, como expone el considerando 2 de dicha Directiva, hacer más fluido el proceso de devolución «por lo que respecta a los plazos dentro de los cuales se ha de notificar a las empresas las decisiones relativas a las solicitudes de devolución», fijar plazos en los que estas también «deben dar respuesta», y permitir el recurso al correo electrónico para comunicar decisiones y respuestas, con el fin de «simplificar y modernizar el procedimiento mediante el uso de tecnologías modernas».

42 El artículo 20 de la Directiva 2008/9 debe entenderse en esa lógica de fluidificación, en el sentido de que el legislador de la Unión quiso evitar que, mediante solicitudes de información dilatorias, el Estado miembro de devolución retrase su obligación de devolución o disminuya su efectividad. Por esta razón, esta disposición precisa que las solicitudes de información adicional deben referirse a lo que permita a la Administración tributaria resolver mediante decisión. Por lo tanto,

para permitir la neutralidad del mecanismo del IVA mediante una completa devolución de este, las solicitudes de información deben referirse a toda la información pertinente y, por ende, necesaria para tal fin.

43 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, al haber constatado diferencias entre las cuotas de IVA que figuraban en la solicitud de devolución y las que figuraban en las facturas presentadas en apoyo de dicha solicitud, la Administración tributaria húngara hizo uso de la posibilidad prevista en el artículo 20, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, y solicitó información adicional a la demandante en el litigio principal. En cambio, una vez examinada esta información, no recurrió a la posibilidad prevista en el artículo 20, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva de solicitar más información adicional, al estimar que estaba suficientemente informada para pronunciarse sobre la solicitud de devolución.

44 En efecto, como se ha señalado en el apartado 23 de la presente sentencia, pudo identificar, a partir de esos datos facilitados por el sujeto pasivo, tres tipos de solicitudes. En primer lugar, las que ya habían dado lugar a devolución, respecto de las cuales no efectuó una nueva devolución; en segundo lugar, las correspondientes a facturas cuya cuota de IVA era inferior a la indicada en la solicitud de devolución, respecto de las que devolvió la cuota de IVA indicada en dichas facturas, y, en tercer lugar, aquellas en las que la cuota de IVA que figuraba en las facturas era superior a la que constaba en la solicitud de devolución, que solo dieron lugar a una devolución parcial por el importe que figuraba en la solicitud. La demandante en el litigio principal impugna únicamente la denegación por parte de la Administración tributaria húngara de este tercer tipo de solicitudes.

45 A este respecto, de las observaciones del Gobierno húngaro se desprende que dicha denegación consiste en que la Administración tributaria se consideró obligada por la cuota de IVA indicada en la solicitud de devolución y no quiso devolver más de lo señalado en ella, aun cuando de la cuota de IVA que constaba en las facturas resultaba potencialmente un derecho a devolución superior.

46 En una situación como la controvertida en el litigio principal, deben ponderarse las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo y las que corresponden a la Administración tributaria nacional. Así pues, procede recordar que el sujeto pasivo es el que mejor puede conocer la realidad de las operaciones para las que presenta una solicitud de devolución y que, por lo tanto, al menos en cierta medida, debe soportar las consecuencias de su propio comportamiento administrativo. Está obligado, en particular, por las menciones que haga constar en las facturas que emita y, en particular, por las relativas al importe del IVA y al tipo aplicable, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112.

47 Por otra parte, en el marco de su jurisprudencia relativa a la posibilidad de que los Estados miembros establezcan un plazo de caducidad en materia de deducción del IVA, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de señalar que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen/Comisión, C-533/16, EU:C:2018:204, párrafo 47).

48 Como corolario de estas obligaciones que recaen sobre el autor de una solicitud de devolución, procede indicar que, si bien la Directiva 2008/9 no contiene disposiciones relativas a la posibilidad de que este rectifique su solicitud de devolución, salvo en el supuesto particular de modificación de la prorrata, previsto en el artículo 13 de dicha Directiva y no pertinente en el caso de autos, o a la de presentación de una nueva solicitud de devolución después de la retirada de la primera, es preciso recordar que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión, y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria. Dicho principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (sentencia de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartados 43 y 44).

49 Por consiguiente, si el sujeto pasivo comete uno o varios errores en su solicitud de devolución, y ni él ni la Administración tributaria los detectan posteriormente, no puede responsabilizarse de ello a esa Administración, a menos que los errores sean fácilmente perceptibles, en cuyo caso esta deberá estar en condiciones de apreciarlos en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben en virtud del principio de buena administración.

50 En el caso de autos, como se ha recordado en los apartados 21 y 23 de la presente sentencia, la Administración tributaria húngara constató discordancias entre las cuotas del IVA que figuraban en la solicitud de devolución y las que figuraban en algunas de las facturas presentadas, a raíz de lo cual solicitó información adicional a la demandante en el litigio principal y, posteriormente, considerándose suficientemente informada, se pronunció, respetando, por tanto, el tenor del artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9. Si esta información fuera efectivamente suficiente, extremo que corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria no estaba obligada a presentar una nueva solicitud de información adicional, que hubiera resultado inútil.

51 No obstante, dado que, como se ha recordado en los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, el derecho a la devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión y que el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, procede determinar si, al pronunciarse como lo hizo en el caso de autos la autoridad tributaria de primer grado, según el órgano jurisdiccional remitente, es decir, dejando a cargo de la demandante en el litigio principal una cuota de IVA que sabía que teóricamente se le adeudaba, pero que no podía devolverse por la contradicción con el propio importe declarado en la solicitud de devolución, la Administración tributaria del Estado miembro de devolución vulneró el citado principio de neutralidad o, en su caso, el principio de buena administración.

52 El hecho de que la demandante en el litigio principal presentara su solicitud de devolución el 28 de septiembre de 2017, cuando el plazo de caducidad expiraba el 30 de septiembre de 2017, no es pertinente, puesto que, según el artículo 19, apartado 2, de la Directiva 2008/9, el Estado miembro de devolución dispone de un plazo de cuatro meses para pronunciarse tras la recepción de la solicitud de devolución. De ello se desprende que, recordando de nuevo que corresponde al sujeto pasivo prestar especial atención al contenido de su solicitud, los plazos inherentes al examen de una solicitud de devolución conducen, en un caso como el del litigio principal, a

preguntarse sobre la obligación impuesta a dicha Administración de instar al sujeto pasivo, no a presentar una nueva solicitud, sino a rectificar su solicitud inicial en función de las observaciones que esta le ha formulado.

53 A este respecto, cuando la Administración tributaria insta al sujeto pasivo, con arreglo al principio de buena administración y de conformidad con el principio de neutralidad del IVA —en virtud del cual, como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia, la devolución del IVA soportado debe concederse si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando determinados requisitos formales hayan sido omitidos por los sujetos pasivos—, a rectificar su solicitud después de haber detectado un error que la vicia, debe señalarse que, al unirse una solicitud de rectificación a la solicitud inicial, esta se considera presentada en la fecha de esta última, es decir, en circunstancias como las del procedimiento principal, antes de la expiración del plazo de caducidad. A falta de disposición de la Directiva 2008/9 que regule la posibilidad de rectificar una solicitud de devolución, salvo en el supuesto particular contemplado en el artículo 13 de dicha Directiva y no pertinente en el caso de autos, corresponde a los Estados miembros establecer las modalidades correspondientes, de conformidad con dichos principios.

54 Así, cuando, a raíz de un error del sujeto pasivo debidamente detectado, la Administración tributaria haya podido determinar con certeza el importe del IVA que se le debe devolver, el principio de buena administración le obliga a informar de ello con diligencia al sujeto pasivo, por los medios que considere más adecuados, para pedirle que rectifique su solicitud de devolución, para que la Administración pueda darle curso favorable.

55 Además, a falta de tal petición, la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate vulneraría de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA, dejando a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas.

56 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/9, interpretado a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de buena administración, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de devolución, cuando haya adquirido la certeza, en su caso a la luz de la información adicional facilitada por el sujeto pasivo, de que la cuota del IVA efectivamente soportada, tal como se menciona en la factura adjunta a la solicitud de devolución, es superior a la cuota indicada en dicha solicitud, devuelva el IVA solo hasta este último importe, sin haber instado previamente al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial.

Costas

57 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 Tercera) declara:

El artículo 20, apartado 1, de la 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, interpretado a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de buena administración, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de devolución, cuando haya adquirido la certeza, en su caso a la luz de la información adicional facilitada por el sujeto pasivo, de que la cuota del impuesto sobre el valor añadido efectivamente soportada, tal como se menciona en la factura adjunta a la solicitud de devolución, es superior a la cuota indicada en dicha solicitud, devuelva el impuesto sobre el valor añadido solo hasta este último importe, sin haber instado previamente al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial.

Firmas