Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 23 de abril de 2015 *

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Principio de neutralidad fiscal — Persona deudora del IVA — Liquidación errónea del IVA por el destinatario — Sujeción al IVA del prestador de servicios — Negativa a conceder la devolución del IVA al prestador de servicios»

En el asunto C-111/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 24 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de marzo de 2014, en el procedimiento entre

GST — Sarviz AG Germania

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. G. Arnaudov, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y M. Georgieva, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. I. Kotsoni, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. S. Petrova y C. Soulay, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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 versa sobre la interpretación de los artículos 193 y 194 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 L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO L 326, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), así como sobre el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2 Dicha petición se suscitó en el marco de un litigio entre GST — Sarviz AG Germania (en lo sucesivo, «GST — Sarviz») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y gestión tributaria y de la seguridad social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), en relación con la negativa de este último a devolver el IVA a GST — Sarviz.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 193 de la Directiva IVA establece:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

4 El artículo 194 de esta Directiva dispone:

«1. Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios.

2. Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación de lo dispuesto en el apartado 1.»

Derecho búlgaro

5 El artículo 82 de la Ley del IVA búlgara (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS») determina el deudor del IVA en caso de que se realice un hecho imponible.

6 El artículo 82, apartado 1, del ZDDS dispone:

«Será deudora del impuesto la persona registrada a efectos del IVA con arreglo a la presente Ley que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos regulados en los apartados 4 y 5».

7 Conforme a dicho artículo 82, apartado 2, «cuando el proveedor de bienes o el prestador de servicios sea un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país y la entrega o la prestación gravada se realice en el país, el deudor del impuesto será el destinatario:

[…]

3) cuando se trate de prestación de servicios, si el destinatario es un sujeto pasivo en virtud del artículo 3, apartados 1, 5 y 6.»

8 Conforme al artículo 71, apartado 1, punto 1, del ZDDS, «el sujeto pasivo podrá ejercer su derecho a deducción del impuesto si cumple los siguientes requisitos: […] disponer de un documento fiscal expedido conforme a las exigencias de los artículos 114 y 115, en el que el impuesto se indique de forma separada para los bienes o servicios de los que sea destinatario […]»

9 El artículo 102, apartado 1, del ZDDS dispone:

«Si la Administración tributaria comprueba que una persona no ha cumplido en plazo su obligación de solicitar su registro, procederá a registrarla mediante una decisión de registro, siempre que se cumplan los requisitos para ello.»

10 El artículo 129, apartados 1, 5 y 7, del Código de procedimiento tributario y de la seguridad social (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) establece:

«1. La compensación o devolución podrá ser efectuada de oficio por la Administración tributaria o previa solicitud escrita del interesado. La solicitud de compensación o devolución se examinará si se ha presentado antes del transcurso de cinco años a contar desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo la causa de la devolución, salvo disposición legal en contrario.

[…]

5. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 30 días a partir del momento en el que le haya sido presentada una resolución judicial o administrativa firme para devolver o compensar íntegramente, conforme al apartado 2, punto 2, los importes allí establecidos, incluidos los intereses devengados con arreglo al apartado 6, si dicha resolución reconoce al sujeto pasivo el derecho al cobro de: 1) importes pagados, ingresados o cobrados incorrecta o indebidamente en relación con impuestos, cotizaciones a la seguridad social, tasas, multas o sanciones pecuniarias establecidos, cobrados o impuestos por la Administración tributaria, incluidos los importes pagados en virtud de una orden o requerimiento por escrito; 2) importes cuya devolución haya sido indebidamente denegada; 3) importes e indemnizaciones que se le hayan reconocido y costas en que haya incurrido.

[…]

7. Las resoluciones de compensación o de devolución podrán ser recurridas conforme a las vías de recurso contra las liquidaciones complementarias.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Del 15 de febrero al 29 de diciembre de 2010, GST — Sarviz, con domicilio social en Alemania, prestó servicios técnicos y de consultoría a GST Skafolding Bulgaria EOOD (en lo sucesivo, «GST Skafolding»), con domicilio social en Bulgaria. Considerando que GST — Sarviz no disponía, en el momento de prestar sus servicios durante el período controvertido, de un establecimiento permanente en el territorio búlgaro, GST Skafolding abonó el IVA correspondiente a dichas prestaciones, en virtud

del procedimiento de autoliquidación previsto en el artículo 82, apartado 2, del ZDDS. A este respecto, conforme al artículo 117, apartado 1, del ZDDS, esta última emitió las notas correspondientes a las facturas emitidas por GST — Sarviz, notas que fueron inscritas en el registro de ventas.

12 Mediante resolución de liquidación complementaria de 12 de marzo de 2012, la Administración tributaria belga estimó que GST — Sarviz disponía, en el período durante el cual prestó sus servicios a GST Skafolding, de un establecimiento permanente en el sentido del apartado 1, punto 10, de las disposiciones adicionales del ZDDS y que GST — Sarviz era deudora del IVA por razón de dichos servicios. La referida Administración llegó a la conclusión de que esta sociedad debería haber presentado una solicitud de registro a efectos del IVA a más tardar el 15 de febrero de 2010. Por consiguiente, dicha Administración consideró que la mencionada sociedad era deudora del IVA en relación con las prestaciones realizadas entre el 15 de febrero y el 29 de diciembre de 2010, cuyo importe ascendía a 224 914,89 leva búlgaros (BGN), más los intereses de demora.

13 GST — Sarviz pagó la cantidad reclamada por la Administración tributaria el 26 de marzo de 2012 y, el 5 de septiembre de 2012, presentó una solicitud de compensación o de devolución del impuesto abonado, sobre la base del artículo 129, apartado 1, del Código de procedimiento tributario y de la seguridad social.

14 En su resolución de compensación o de devolución de 1 de octubre de 2012, la Administración tributaria denegó la devolución por considerar que en el caso de autos no se cumplían los requisitos legales para una devolución del IVA. A su juicio, puesto que la resolución de liquidación complementaria era un acto administrativo válido y no existía una resolución judicial ejecutiva ni una resolución administrativa aplicable, en el sentido del artículo 129, apartado 5, del Código de procedimiento tributario y de la seguridad social, el impuesto pagado no podía considerarse indebido y ser objeto de restitución.

15 GST — Sarviz interpuso un recurso ante el Direktor. Mediante resolución de 21 de diciembre de 2012, el Direktor desestimó el recurso, considerando que el acto impugnado era lícito según la motivación con arreglo a la cual se adoptó. Esta resolución fue objeto de recurso ante el Administrativen sad Plovdiv (Tribunal de los contencioso administrativo de Plovdiv). Dicho recurso fue igualmente desestimado por las mismas razones que había invocado la Administración tributaria. GST — Sarviz interpuso un recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo).

16 El órgano jurisdiccional remitente subraya que la Administración tributaria denegó a GST Skafolding el derecho a deducir el impuesto en relación con el IVA pagado por ella, debido a que no disponía del documento fiscal correspondiente exigido en el artículo 71, apartado 1, punto 1, del ZDDS. En efecto, según la legislación búlgara, la existencia de una resolución de liquidación complementaria, como la examinada en el presente caso, adoptada el 12 de marzo 2012, hace imposible la regularización de los documentos fiscales. De este modo, GST quedó desprovista de un documento fiscal válido que permitiese el derecho a deducir el impuesto.

17 El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que el hecho de recaudar en dos ocasiones el IVA, es decir, una vez respecto del prestador y una vez respecto del destinatario, y de denegar la devolución al prestador y la deducción del impuesto al destinatario es contrario al principio de neutralidad del IVA. Según este órgano jurisdiccional, la denegación de la devolución produce el efecto de desplazar la carga fiscal al prestador.

18 Aunque señala que los artículos 193 y 194 de la Directiva IVA no han sido objeto de una interpretación que pudiera ser útil a efectos del caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la sentencia ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), según la cual, a falta de normas en el Derecho procesal nacional, el derecho del prestador y del destinatario a ser tratados de manera idéntica en relación con el carácter imponible de esa prestación y del IVA debido por razón de ésta,

quedaría desprovisto en la práctica de todo efecto útil. Respecto al principio de neutralidad fiscal, dicho órgano jurisdiccional invoca la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 193 de la Directiva IVA en el sentido de que sólo será deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, o bien la persona que adquiera los bienes o sea destinataria de los servicios, pero no ambas personas a la vez, cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea realizada por un sujeto pasivo que no está establecido en el Estado miembro en el que se devenga el IVA y así lo dispone dicho Estado miembro?

2) Si se considera que sólo es deudor del IVA una de las dos personas (bien el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, bien el adquirente o el destinatario), si así lo dispone el Estado miembro, ¿debe observarse la regla del artículo 194 de la Directiva IVA también en los casos en los que el destinatario de las prestaciones haya aplicado incorrectamente el procedimiento de autoliquidación, en la creencia de que el prestador no había constituido en el territorio de la República de Bulgaria ningún establecimiento permanente a efectos del IVA, pero en realidad el prestador de los servicios sí había constituido un establecimiento permanente a efectos de dichos servicios?

3) ¿Debe interpretarse el principio de neutralidad fiscal, de importancia fundamental para la creación y el funcionamiento del sistema común del IVA, en el sentido de que permite una práctica de inspección tributaria como la del procedimiento principal, conforme a la cual el IVA fue liquidado nuevamente al prestador de servicios a pesar de que el destinatario había aplicado el procedimiento de autoliquidación, teniendo en cuenta que el destinatario ya había liquidado el impuesto aplicable al servicio, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales y no es aplicable la normativa para la corrección de los documentos fiscales prevista en la ley nacional?

4) ¿Debe interpretarse el principio de neutralidad del impuesto en el sentido de que no permite que la Administración tributaria, invocando una disposición nacional, deniegue al prestador de un servicio, por el que el destinatario liquidó el IVA conforme al artículo 82, apartado 2, del ZDDS, la devolución del IVA liquidado doblemente, cuando la Administración tributaria denegó al destinatario el derecho a deducir el IVA liquidado doblemente por carecer del correspondiente documento fiscal y cuando ya no es aplicable la normativa correctora prevista en la ley nacional debido a la existencia de una resolución válida de liquidación complementaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 193 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que sólo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, o bien el destinatario de los servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un establecimiento permanente situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA.

21 Conforme al artículo 193 de la Directiva IVA, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una prestación de servicios gravada, a excepción de los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación, entre otros, del artículo 194 de dicha Directiva. En virtud de este último

artículo, cuando la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros podrán establecer que, en tal caso, el sujeto pasivo sea la persona a quien se han prestado los servicios.

22 De ello se desprende que, en virtud de la Directiva IVA, sólo el prestador de servicios es, en principio, deudor del IVA, excepto si no está establecido en el Estado miembro en el que se devenga el IVA y dicho Estado miembro ha previsto que el deudor del impuesto es el destinatario de la prestación de servicios.

23 En el presente caso, de la resolución de remisión se desprende que, a raíz de una inspección, la Administración tributaria búlgara adoptó el 12 de marzo de 2012 una resolución de liquidación complementaria por la que estimó que el prestador, GST — Sarviz, disponía de un establecimiento permanente en Bulagaria desde el cual se prestaron a GST Skafolding los servicios técnicos y de asesoría.

24 En estas circunstancias, de ello se sigue que, en virtud de la Directiva IVA, corresponde únicamente al prestador de servicios, tal como GST — Sarviz, realizar el pago a la Administración tributaria búlgara del IVA devengado por los servicios efectuados por él en Bulgaria del 15 de febrero al 29 de diciembre de 2010.

25 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 193 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que sólo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un establecimiento permanente situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA.

Sobre la segunda cuestión

26 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 194 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a la Administración tributaria de una Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un establecimiento permanente del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un establecimiento permanente en ese Estado.

27 Tal como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, la posibilidad de que los Estados miembros prevean la aplicación del mecanismo de la autoliquidación se limita únicamente, en virtud del artículo 194 de la Directiva IVA, al supuesto de que el prestador de servicios no esté establecido en el Estado miembro en el que se devenga el IVA.

28 De ello se sigue que, cuando los servicios se han prestado desde un establecimiento permanente del prestador situado en el territorio del Estado miembro en el que se devenga el IVA, el destinatario de tales servicios no puede ser considerado deudor del IVA.

29 A este respecto, la circunstancia de que el destinatario de esos servicios haya pagado el IVA basándose en la suposición errónea de que el prestador no disponía de un establecimiento permanente en el sentido de la Directiva IVA no autoriza a que la Administración tributaria pueda establecer una excepción a esa regla considerando que el deudor del IVA no es el prestador, sino el destinatario.

30 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 194 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no permite a la Administración tributaria de una Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un establecimiento permanente del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los

servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un establecimiento permanente en ese Estado.

Sobre las cuestiones tercera y cuarta

31 Mediante sus cuestiones tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducirlo por no disponer del documento fiscal correspondiente, ya que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales cuando existe una liquidación complementaria firme.

32 Es preciso recordar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el principio de la neutralidad fiscal se refleja en el régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario 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 perfecta 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 Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y la jurisprudencia citada).

33 En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (sentencia Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 26 y 27 y la jurisprudencia citada).

34 En tercer lugar, procede recordar que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Por consiguiente, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia (sentencia Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 28 y 29 y la jurisprudencia citada).

35 En lo que atañe al litigio principal, de la resolución de remisión se desprende, por un lado, que, en virtud del Derecho nacional aplicable, el prestador de los servicios ya no dispone de la posibilidad de regularizar las facturas que emitió puesto que la Administración tributaria le giró una liquidación complementaria firme el 12 de marzo de 2012. Por otro lado, es pacífico que ese prestador abonó debidamente el IVA reclamado en dicha liquidación complementaria mediante orden de pago de 26 de marzo de 2012.

36 Además, tal como señala el órgano jurisdiccional remitente, dado que la Administración tributaria denegó con carácter definitivo al destinatario de dichas facturas el derecho a deducir el IVA pagado por éste mediante el mecanismo de la autoliquidación, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales en relación con el ejercicio de ese derecho queda eliminado por completo.

37 En tales circunstancias, puesto que el prestador de servicios no puede regularizar dichas facturas y, por tanto, le resulta imposible reclamar al destinatario de esos servicios el pago del IVA, el hecho de que la Administración tributaria le deniegue la devolución de ese IVA equivale a hacerle soportar la carga fiscal de dicho impuesto y, en consecuencia, es contrario al principio de neutralidad del IVA.

38 Distinto sería el caso, en cambio, si el prestador de servicios, tras haber pagado debidamente el IVA que le correspondía en virtud de la liquidación complementaria firme, hubiera podido, conforme a la legislación nacional, regularizar las facturas emitidas y recuperar ese IVA del destinatario de los servicios, que habría solicitado su deducción a la Administración tributaria.

39 Por lo demás, la imposibilidad de regularizar los documentos fiscales en las circunstancias del litigio principal, donde la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales es definitiva, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude.

40 Por último, es preciso recordar igualmente que 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 éstos, de manera que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al calculado de este modo (véase, en este sentido, la sentencia Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartados 32 y 36 y la jurisprudencia citada).

41 Pues bien, en circunstancias como las del asunto examinado en el litigio principal, denegar al prestador de servicios la devolución del IVA equivale a hacer que tanto el prestador de servicios como el destinatario de éstos deban soportar la carga fiscal del impuesto y lleva a que la Administración tributaria perciba un importe de IVA superior al que el prestador habría debido percibir normalmente del destinatario si hubiera podido regularizar las facturas emitidas, en la medida en que dicha Administración percibió el IVA en dos ocasiones, por un lado, del destinatario de los servicios y, por otro, del prestador de esos servicios.

42 De las anteriores consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones tercera y cuarta que el principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducción por no disponer del documento fiscal correspondiente, ya que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales cuando existe una liquidación complementaria firme.

Costas

43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **El artículo 193 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 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, debe interpretarse en el sentido de que sólo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un establecimiento permanente situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA.**

2) **El artículo 194 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, debe interpretarse en el sentido de que no permite a la Administración tributaria de un Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un establecimiento permanente del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un establecimiento permanente en ese Estado.**

3) **El principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducción por no disponer del documento fiscal correspondiente, ya que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales cuando existe una liquidación complementaria firme.**

Firmas