

¿Se puede recuperar de la Administración el IVA pagado por error en casos de inversión del sujeto pasivo?

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

En el contexto del régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, los principios de equivalencia y efectividad exigen que el destinatario de los servicios que haya soportado el impuesto por error tenga la posibilidad de recuperarlo de la Administración cuando hacerlo del prestador de aquéllos sea imposible o excesivamente difícil.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 11 de abril del 2019 (as. C-691/17) interpreta la Directiva 2006/112/CE del Consejo al hilo del litigio suscitado entre una entidad fiscal residente en Hungría y la Administración tributaria de ese país con respecto a una liquidación complementaria girada a la primera por no haber aplicado las disposiciones nacionales relativas al régimen de inversión del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido.

En concreto, en este caso, la entidad, tras haber abonado facturas de proveedores emitidas en régimen de tributación ordinaria, solicitó la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado, pretensión que fue rechazada por la Administración al entender que las facturas controvertidas se referían a una actividad que, de conformidad con las normas nacionales aplicables, debía tributar con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, en el marco de las cuestiones prejudiciales planteadas —y tras confirmar que la entidad incurrió en error al pagar a los emisores de las facturas el impuesto que figuraba indebidamente en ellas cuando, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, debería haberlo ingresado en la Hacienda Pública directamente, como destinataria de los servicios—, el Tribunal de Justicia analiza si la Administración debió comprobar, antes de denegar el derecho a la deducción, si los emisores podían rectificar las facturas así como devolver al sujeto pasivo el importe del impuesto abonado, ya que, de lo contrario —alega la entidad— se vería sometida a una doble imposición.

A este respecto, el tribunal recuerda que, ante la inexistencia de normativa armonizada en materia de solicitud de devolución de tributos, son los Estados miembros los que establecen las condiciones en las que pueden formularse tales solicitudes, regulación que debe respetar, en todo caso, los principios de equivalencia y de efectividad. Es decir, no podrán ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

En este contexto, el Tribunal de Justicia admite que un sistema como el húngaro respeta los principios de neutralidad y equivalencia, ya que, respecto del régimen de inversión del sujeto pasivo, por un lado, permite al destinatario de las facturas en las que el impuesto se ha facturado por error ejercer contra los prestadores de servicios emisores de aquéllas una acción de Derecho civil para recuperar las cantidades indebidamente pagadas y, por otro lado, permite a esos prestadores de servicios solicitar a la autoridad tributaria la devolución del impuesto que han abonado indebidamente. Ahora bien —aclara el tribunal—, dichos principios se entienden respetados sin que sea necesario que las autoridades tributarias tengan que verificar si los emisores pueden rectificar efectivamente esas facturas con arreglo a la normativa nacional, no estando tampoco obligadas aquéllas a ordenar tal rectificación.

No obstante —puntualiza el Tribunal de Justicia—, si tras el abono del impuesto a la Hacienda Pública por el prestador de los servicios, éste no puede devolver el importe a su vez pagado por el destinatario de aquéllos por resultar imposible o excesivamente difícil, como ocurriría si resultase insolvente, el principio de efectividad puede exigir que el destinatario de los servicios pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. En ese supuesto, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al destinatario de servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

A esos efectos, tal y como sucede en el caso planteado, el hecho de que uno de los emisores de las facturas, prestador de servicios, haya sido objeto de un procedimiento de quiebra, es considerado por el tribunal un indicio de que podría ser imposible o excesivamente difícil para la entidad obtener la devolución del impuesto que dicho proveedor le facturó indebidamente. Teniendo en cuenta, además, que en este caso no existe indicio de fraude, ya que los emisores

de las facturas controvertidas ingresaron el impuesto en la Hacienda Pública, por lo que ésta no sufrió perjuicio económico, el Tribunal de Justicia entiende que la entidad debe tener la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria. Tal solicitud sería, sin embargo, diferente de la solicitud de deducción del impuesto sobre el valor añadido que constituyó el objeto del litigio principal en este caso.

En definitiva, en un supuesto como el analizado, el Tribunal de Justicia concluye que, como regla general, las autoridades tributarias no tienen la obligación, antes de denegar el derecho a la deducción, de examinar si el emisor de la factura errónea puede devolver al destinatario de ésta el importe del impuesto abonado indebidamente ni de averiguar si puede rectificarla y regularizarla de conformidad con la normativa nacional aplicable para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, no estando tampoco la Administración obligada a devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de ésta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, cuando resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de éstos el impuesto sobre el valor añadido facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, los principios de equivalencia y efectividad exigen que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Esta jurisprudencia aconseja que las empresas extremen sus protocolos de cumplimiento tributario con respecto al impuesto sobre el valor añadido, particularmente respecto de operaciones en las que puede proceder la aplicación de la inversión del sujeto pasivo.