

Asunto C-346/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

2 de mayo de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de febrero de 2019

Parte demandada y recurrente en casación:

Bundeszentralamt für Steuern (Oficina Tributaria Federal Central)

Parte demandante y recurrida en casación:

Y-GmbH

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el valor añadido — 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 — Indicación de un número de referencia en lugar de un número de factura

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 2, letra d), 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, conforme al cual en la solicitud de devolución deberá indicarse en relación con cada Estado miembro de devolución y por cada factura, entre otros datos, el número de factura, en el sentido de que también basta la indicación del número de referencia de una factura que, como criterio adicional de ordenación junto al número de factura, aparece en un comprobante de factura?
- 2) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior: ¿Se considera formalmente completa y presentada dentro de plazo con arreglo al artículo 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9/CE una solicitud de devolución en la que, en lugar del número de factura, consta el número de referencia de una factura?
 - 3) ¿Debe tenerse en cuenta, para responder a la segunda cuestión, que, debido a la forma en que están configurados el portal electrónico del Estado de establecimiento y el impreso del Estado miembro de devolución, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución podía considerar, desde el punto de vista de un solicitante prudente, que para una presentación correcta, en todo caso formalmente completa y dentro de plazo, de una solicitud basta con que conste en ella un número distinto del número de factura para identificar la factura a la que se refiere la solicitud?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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 8, p. 15), en particular sus artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, segunda frase

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común sobre el impuesto del valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en particular su artículo 226, punto 2

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 18, apartado 9, primera y segunda frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable al litigio principal, resultante del artículo 7, punto 13, letra c), de la Jahressteuergesetz 2009 (Ley presupuestaria de 2009)

Artículos 59 y siguientes del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de Ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo

sucesivo, «UStDV»), en su versión aplicable al período de devolución, resultante de la Ley presupuestaria de 2009

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante es una sociedad establecida en Austria. El 29 de octubre de 2012 solicitó la devolución de impuestos en relación con el período de julio a septiembre de 2012. La solicitud fue transmitida telemáticamente al demandado, la Oficina Tributaria Federal Central, por medio del portal dispuesto por la Administración tributaria austriaca.
- 2 La solicitud se refería a facturas relativas a la entrega de combustibles, por las cuales la demandante reclama la deducción del impuesto soportado. En el anexo a la solicitud la demandante no indicó los números de factura que constaban en las distintas facturas, sino otro número de referencia que figuraba también en estas y que estaba registrado en la contabilidad de la demandante.
- 3 Mediante resolución de 25 de enero de 2013, la Oficina Tributaria Federal Central liquidó la devolución del impuesto soportado, en relación con el período en cuestión, en 31 296,09 euros y desestimó la solicitud por lo demás, alegando que en su anexo no se habían indicado los números de factura que constaban en las facturas, de modo que se incumplían los requisitos legalmente establecidos.
- 4 Asimismo, en la decisión de 7 de enero de 2014, por la que se resolvía la reclamación de la demandante, la Oficina Tributaria Federal Central mantuvo esta misma postura. Consideraba que dentro del plazo que concluía el 30 de septiembre de 2013 la demandante no había presentado una solicitud de devolución del impuesto soportado conforme a los requisitos legales. Añadió que con ocasión de anteriores solicitudes ya se había indicado a la demandante la omisión del número de factura, de manera que la demandante había tenido ocasión de presentar en tiempo oportuno la información conforme a lo exigido por la ley.
- 5 La demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), que estimó el recurso al considerar que la solicitud fue presentada correctamente. En su opinión, la indicación errónea de un número de referencia en lugar del número de factura no da lugar a la invalidez de la solicitud de devolución del impuesto soportado si, como en el presente caso, no hay una omisión total de información, puesto que el número de referencia también permite la atribución a una determinada factura.
- 6 Contra esta sentencia se dirige el recurso de casación interpuesto por la Oficina Tributaria Federal Central ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), al considerar que el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) interpretó erróneamente el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2008/9.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 7 Con arreglo al Derecho nacional, el órgano jurisdiccional remitente confirmaría la resolución del Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia) y desestimaría el recurso de casación por infundado. No obstante, ve preciso aclarar si esta solución sería conforme con el Derecho de la Unión, ya que alberga dudas acerca de la correcta interpretación de los artículos 8, apartado 2, letra d), y 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9.
- 8 Sobre la primera cuestión prejudicial: Cabe plantearse si el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9, conforme al cual en la solicitud de devolución, en relación con cada Estado miembro y por cada factura, se ha de indicar, entre otros datos, el «número de factura», se puede interpretar en el sentido de que basta con indicar el número de referencia de una factura que, como criterio adicional, consta en la factura junto al número de factura.
- 9 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el concepto «número de factura» utilizado en el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 es equivalente al «número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única» que exige el artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112. La distinta redacción de una y otra disposición da a entender que para que sea válida una solicitud de devolución del impuesto soportado basta con indicar un criterio que conste en la factura y que permita hacer la correspondiente atribución, pero que no ha de ser necesariamente el número de factura a efectos del artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112, sino que también puede valer otro criterio de identificación que conste en la factura.
- 10 A este respecto se ha de tener en cuenta que la Directiva 2008/9 no pretende establecer los requisitos para el ejercicio del derecho de devolución ni su alcance. 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 (véase la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 35).
- 11 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 (*ibíd.*, apartado 36 y la jurisprudencia allí citada). 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 (*ibíd.*, apartado 38 y la jurisprudencia allí citada). Por lo tanto, en opinión del órgano jurisdiccional

remitente el principio de neutralidad exige que el «número de factura» a que se refiere el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 deba entenderse en el sentido de que en la solicitud de devolución basta con indicar otro criterio de ordenación que sea inequívoco.

- 12 A esto podría responderse que el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (*ibíd.*, apartado 40 y la jurisprudencia allí citada). En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (*ibíd.*, apartado 42 y la jurisprudencia allí citada). Por lo tanto, el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 podría entenderse restrictivamente en el sentido de que en la solicitud de devolución solo satisface las exigencias del artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112 el número de factura.
- 13 No obstante, una interpretación estricta del artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9 podría dar lugar a resultados desproporcionados. La solicitud de devolución completamente cumplimentada debe permitir a la Administración comprobar inmediatamente (es decir, en un plazo de cuatro meses desde la recepción de la solicitud: véase el artículo 19, apartado 2, de la Directiva 2008/9) los requisitos de la devolución del impuesto soportado. En este sentido, el número de referencia satisface lo exigido por el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/9, ya que posibilita que la Administración, al examinar la solicitud de devolución, efectúe una atribución inequívoca de la factura correspondiente. Para alcanzar el objetivo de una atribución inequívoca de la factura correspondiente podría ser adecuado y conveniente indicar el número de factura a efectos del artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112, pero no es necesario.
- 14 Sobre la segunda cuestión prejudicial: En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si una solicitud de devolución en que conste el número de referencia de la factura debe considerarse formalmente completa y presentada en tiempo oportuno con arreglo al artículo 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9.
- 15 Conforme a dicha disposición, una solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida, en particular, en el artículo 8 de la Directiva 2008/9. Una solicitud que, en lugar del número de factura a efectos del artículo 226, punto 2, de la Directiva 2006/112, contenga un número de referencia que cumpla la misma función, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión podría ser incorrecta, pero, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, no sería incompleta.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente considera que la validez de una solicitud de devolución del impuesto soportado a efectos del artículo 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9 no depende de la exactitud de su contenido, sino de

su integridad formal. La Comisión Europea también parece compartir esta opinión. El 24 de enero de 2019 decidió demandar a la República Federal de Alemania ante el Tribunal de Justicia por rechazar las solicitudes de devolución del IVA procedentes de empresas de otros Estados miembros, sin recabar más datos de los solicitantes, cuando en opinión de las autoridades alemanas la información relativa a la naturaleza de los productos entregados o de los servicios prestados no permite tomar una decisión respecto a la devolución del IVA.

- 17 Sobre la tercera cuestión prejudicial: El órgano jurisdiccional remitente desea saber si la demandante, en cuanto sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución, podía razonablemente considerar que, desde el punto de vista de un solicitante prudente, para considerar que una solicitud de devolución está presentada en tiempo oportuno con arreglo al artículo 15, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 2008/9 basta con presentar correctamente y en plazo una solicitud que, al menos formalmente, esté completa y en que conste una referencia distinta del número de factura pero que permita atribuir la solicitud a la factura correspondiente.
- 18 Esta cuestión se plantea porque, según las apreciaciones efectuadas por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia), la correspondiente columna del anexo a la solicitud de devolución, en que, en opinión de la Oficina Tributaria Federal Central, debe indicarse el número de factura, no lleva por título siquiera «Número de factura», sino la denominación más genérica de «N.º de comprobante». Además, el portal dispuesto por la Administración austriaca y utilizado por la demandante para la presentación electrónica de la solicitud emplea otra denominación distinta a estas dos: «Número de referencia».