

## **SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 15 de marzo de 2007**

- **Asunto:** C-35/05, Reemtsma
- **Partes:** Reemtsma Cigarettenfabriken GMBH y Ministero delle Finanze
- **Síntesis:** Octava Directiva sobre el IVA – Artículos 2 y 5 – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Impuesto abonado indebidamente – Modalidades de devolución

### **I. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

Reemtsma es una sociedad que tiene su domicilio en Alemania y que no dispone de un establecimiento permanente en Italia. En 1994, una sociedad italiana efectuó en su favor prestaciones de publicidad y de marketing por las cuales le facturó un total de 175.022.025 ITL en concepto de IVA. El IVA le fue repercutido a Reemtsma, siendo después ingresado en el Tesoro público italiano.

Reemtsma solicitó entonces la devolución parcial de dos cuotas de IVA ingresadas correspondientes al año 1994, cuotas que consideraba haber pagado indebidamente por el

hecho de que las prestaciones se habían realizado en favor de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto de la República Italiana, en el caso de autos, en Alemania, de forma que el IVA se había devengado en este último Estado miembro.

Las autoridades tributarias nacionales denegaron dicha devolución y Reemtsma impugnó dicha denegación ante los órganos jurisdiccionales italianos. Su recurso fue desestimado tanto en primera instancia como en apelación por cuanto las facturas emitidas guardaban relación con prestaciones de promoción publicitaria y de marketing no sujetas al IVA debido a que no se había cumplido el requisito territorial, ya que habían sido efectuadas en favor de un sujeto pasivo sometido al impuesto en otro Estado miembro.

Reemtsma interpuso entonces recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione, la cual, al considerar que la solución del litigio dependía de la interpretación de las normas y de los principios del Derecho comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva [...], en la medida en que supeditan la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio no residente a la utilización de los bienes o servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto, en el sentido de que también es reembolsable el IVA no adeudado, repercutido erróneamente y abonado a la Hacienda pública? En caso de respuesta afirmativa, ¿es contraria a las citadas disposiciones de la Directiva una norma nacional que excluye la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio por no ser deducible el impuesto, aun indebidamente repercutido y pagado?
- 2) ¿Puede desprenderse con carácter general del sistema común del IVA la condición de deudor tributario frente a la Hacienda pública del adquirente del bien o destinatario del servicio? ¿Es incompatible con dicho sistema y, en particular, con los principios de neutralidad del IVA, de efectividad y de no discriminación, que el Derecho interno no conceda al adquirente del bien o destinatario del servicio, sujeto al IVA, considerado por la legislación nacional como titular de las obligaciones de facturación y de pago del impuesto, un derecho a devolución frente a la Hacienda pública en caso de que se repercuta e ingrese el impuesto indebidamente? ¿Es contrario a los principios de efectividad y de no discriminación, en materia de devolución del IVA recaudado infringiendo el Derecho comunitario, un régimen nacional que –conforme a la interpretación que realizan del mismo los órganos jurisdiccionales nacionales- permite al adquirente del bien o destinatario del servicio dirigirse únicamente contra el transmitente del bien o prestador del servicio y no contra la Hacienda pública, pese a que en el ordenamiento nacional existe un caso similar; a saber, la sustitución en el ámbito de los impuestos directos, en el que ambas personas (sustituto y sustituido) están legitimadas para solicitar la devolución a la Hacienda pública [?]?».

## 2. Comentario.

La decisión versa sobre la interpretación de los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, Octava Directiva, sobre modalidades de devolución del impuesto sobre el

valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. En el fondo de la cuestión, late el problema de las personas legitimadas y los procedimientos a su alcance para reclamar un IVA incorrectamente repercutido, situación ésta que, curiosamente, no aborda la normativa comunitaria y que, por tanto, deja en manos de los Estados miembros para su tratamiento conforme al ordenamiento interno de cada país.

En virtud de dicha dejación, muchos países han limitado las posibilidades de reclamación administrativa del IVA incorrectamente repercutido al sujeto pasivo que procedió a la repercusión y posterior ingreso a la Hacienda Pública de forma incorrecta, dejando en manos del sujeto que soporta el IVA de forma incorrectamente la correspondiente acción civil de resarcimiento.

Frente a dicha limitación, el Tribunal aclara algo evidente: el procedimiento de devolución regulado en la Octava Directiva no resulta aplicable al supuesto de autos, por lo que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución en virtud de dichas disposiciones.

No siendo aplicable el procedimiento previsto en la Octava Directiva, el Tribunal considera las posibles alternativas de reclamación que corresponden al sujeto que ha soportado de forma incorrecta el IVA, determinado si el destinatario de los servicios tiene derecho a solicitar la devolución al prestador que la haya facturado, o si debe poder formular su solicitud directamente a la autoridad administrativa.

El asunto de fondo plantea, además, una cuestión de interés, que no es abordada por el TJCE ni tampoco por los tribunales nacionales en la cuestión prejudicial abordada, cuál es la de determinar la posible responsabilidad de las autoridades nacionales (administrativas y judiciales) que confirman la interpretación errónea de las reglas de localización de las operaciones sujetas al IVA (especialmente las relativas a las prestaciones de servicios) otorgada por los sujetos pasivos que prestan dichos servicios transnacionales y los mecanismos posibles de reacción del sujeto que soporta el IVA incorrecto frente a dicha actitud administrativa y judicial.

El Tribunal considera que a falta de normas comunitarias en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Por ello, y siguiendo la jurisprudencia consolidada, a falta de normativa comunitaria en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros.

Por ello el Tribunal concluye que los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución

de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dicho prestador las cantidades abonadas en exceso. Sin embargo, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

Al efecto, el Tribunal precisa que el hecho que existe un mecanismo distinto para lograr la recuperación de los impuestos indebidamente satisfechos o retenidos en el ámbito del impuesto sobre la renta no altera la conclusión anterior, puesto que el sistema de impuestos directos en su conjunto carece de toda relación con el del IVA, de lo que se desprende que la respuesta dada a la segunda parte de la segunda cuestión no se ve afectada por la legislación nacional en materia de impuestos directos.

### **3. Fallo.**

- 1) Los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva 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, deben interpretarse en el sentido de que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución en virtud de dichas disposiciones.
- 2) A excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, tan sólo el prestador de los servicios debe considerarse deudor del IVA frente a las autoridades fiscales del Estado miembro del lugar de las prestaciones.
- 3) Los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dichos prestador las cantidades abonadas en exceso. Sin embargo, en el caso de que la devolución del impuesto resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

Esta respuesta no se ve afectada por la legislación nacional en materia de impuestos directos.