

Asunto C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

contra

Ministero delle Finanze

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione)

«Octava Directiva IVA — Artículos 2 y 5 — Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país — Impuesto abonado indebidamente — Modalidades de devolución»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país*

(Directiva 79/1072/CEE del Consejo, arts. 2 y 5)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deudores del impuesto*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 21, punto 1)

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Regularización del impuesto indebidamente facturado*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

1. Los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072, 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 impuesto sobre el valor añadido 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.

La Octava Directiva, que no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro pagado por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es por tanto armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva. En efecto, los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva remiten expresamente al artículo 17 de la Sexta Directiva. En estas circunstancias, puesto que el derecho a deducción, en el sentido del referido artículo 17, no puede hacerse extensivo al impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado y abonado a la autoridad tributaria, debe observarse que este mismo impuesto sobre el valor añadido no puede ser objeto de devolución a la vista de lo dispuesto en la Octava Directiva.

(véanse los apartados 25 a 28 y el punto 1 del fallo)

2. A excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 92/111, tan sólo el prestador de los servicios debe considerarse deudor del impuesto sobre el valor añadido frente a las autoridades fiscales del Estado miembro del lugar de las prestaciones.

(véanse el apartado 33 y el punto 2 del fallo)

3. Los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional 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 dicho 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, dado que el sistema de impuestos directos en su conjunto carece de toda relación con el del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 42 y 45 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 15 de marzo de 2007(*)

«Octava Directiva sobre el IVA – Artículos 2 y 5 – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Impuesto abonado indebidamente – Modalidades de devolución»

En el asunto C-35/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 23 de junio de 2004, recibida

en el Tribunal de Justicia el 31 de enero de 2005, en el procedimiento entre

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

y

Ministero delle Finanze,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. P. K?ris, J. Klu?ka, J. Makarczyk y G. Arestis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de marzo de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, por el Sr. S. Pettinato, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por las Sras. M. Afonso y M. Velardo y por el Sr. A. Aresu, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»).

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre la sociedad Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (en lo sucesivo, «Reemtsma») y el Ministero delle Finanze (Ministerio de Hacienda), relativo a la negativa de éste último a devolverle parcialmente el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que había gravado unas prestaciones de promoción publicitaria efectuadas en Italia en favor de dicha sociedad.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Octava Directiva dispone:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

4 El artículo 5, párrafo primero de la Octava Directiva establece:

«A efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.»

5 A tenor del artículo 9, apartado 2, letra e), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»):

«El lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas [...] a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

– las prestaciones de publicidad;

[...]»

6 El artículo 17 de la Sexta Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el

apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

[...]»

7 A tenor del artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es debido:

en régimen interior:

- a) por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas en la letra b). Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios sujeta al impuesto sea realizada por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones que establezcan que el obligado al pago del impuesto sea otra persona. Se podrá designar a tal efecto a un representante fiscal o al destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios sujeta al impuesto. [...] Los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del sujeto pasivo esté obligada solidariamente al pago del impuesto;
- b) por el destinatario de los servicios a que se refiere la letra e), del apartado 2, del artículo 9, o por el destinatario, identificado a efectos del impuesto en el interior del país, de los servicios a que se refieren las partes C, D y E, del artículo 28 *ter*, cuando quien realice la prestación de servicios sea un sujeto pasivo establecido en el extranjero; no obstante, los Estados miembros podrán disponer que quien realice la prestación esté obligado solidariamente al pago del impuesto;
- c) por cualquier persona que mencione el Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o documento que la sustituya».

Normativa nacional

8 El Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se establece y se regula el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario de la GURI nº 1 de 11 de noviembre de 1972, p. 1, en lo sucesivo «Decreto Presidencial nº 633/72»), adoptado en cumplimiento de la Octava Directiva, dispone en su artículo 17, apartado 1:

«Sujetos pasivos – Serán deudores del impuesto las personas que efectúen cesiones de bienes y prestaciones de servicios imponibles, las cuales deberán ingresarlo en el Tesoro, cumulativamente para todas las operaciones efectuadas y tras realizar la deducción prevista en el artículo 19, según las modalidades y en los términos previstos en el título II.»

9 El artículo 19, párrafo segundo del Decreto Presidencial nº 633/72 establece:

«No será deducible el impuesto que grave la adquisición o la importación de bienes o servicios correspondientes a operaciones exentas o no sujetas al impuesto [...]»

10 El artículo 38 *ter* del Decreto Presidencial nº 633/72 está redactado en los siguientes términos:

«Los sujetos pasivos, domiciliados y residentes en los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, que no estén identificados directamente conforme a lo previsto en el artículo 35 *ter* y que no hayan designado un representante en los términos del párrafo segundo del artículo 17, deudores del impuesto en el Estado en el cual tengan su domicilio o su residencia, que no hayan efectuado operaciones en Italia, con excepción de las prestaciones de transporte y

de otras prestaciones accesorias no imponibles en el sentido del artículo 9, así como las prestaciones indicadas en el artículo 7, párrafo cuarto, letra d), podrán obtener, para cualquier período inferior a un año, la devolución del impuesto si éste es deducible conforme al artículo 19, cuando grave bienes muebles y servicios importados o adquiridos, siempre que su importe global no sea inferior a doscientos euros. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Los hechos, tal como se desprenden de la resolución de remisión, pueden resumirse de la siguiente forma.

12 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.

13 El IVA le fue repercutido a Reemtsma, siendo después ingresado en el Tesoro público italiano.

14 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.

15 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.

16 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 [?]»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

17 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que el IVA no devengado, facturado por error al beneficiario de las prestaciones y después ingresado en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones, puede ser objeto de devolución.

18 Con carácter preliminar, procede recordar que el sistema común del IVA no contempla expresamente el caso de que un impuesto semejante haya sido facturado por error.

19 No se discute entre las partes del asunto principal que las prestaciones efectuadas en favor de Reemtsma, que consistían en servicios de promoción publicitaria y de marketing, no estaban sujetas al IVA. Efectivamente, según el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios de publicidad hechas a prestatarios establecidos en la Comunidad, si bien fuera del país de quien preste los servicios, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecido la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación. En el asunto principal, es en Alemania donde se considera que se prestaron los servicios.

20 El artículo 2 de la Octava Directiva dispone que todo sujeto pasivo que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentra el lugar de las prestaciones tendrá derecho a la devolución del IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado en el Estado miembro en el que esté situado dicho lugar para las necesidades de las operaciones mencionadas en particular en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva. A tenor del artículo 5, párrafo primero, de la Octava Directiva, la devolución se determinará de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.

21 Reemtsma considera que el hecho de limitar el derecho a devolución tan sólo al IVA deducible no significa que el impuesto que se haya facturado e ingresado indebidamente en el Tesoro no pueda ser objeto de devolución. En efecto, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, tal como lo interpretó la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1997, Langhorst (C-141/96, Rec. p. I-5073), se opone al principio según el cual el derecho a deducción sólo se aplica a los impuestos devengados. Dicha sociedad considera que el derecho a deducir el citado impuesto es uno de los principales instrumentos que permiten garantizar el principio de neutralidad del IVA y, por lo tanto, tal derecho no puede verse limitado.

22 En cambio, tanto el Gobierno italiano como la Comisión de las Comunidades Europeas consideran que no cabe invocar los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva para solicitar la devolución del IVA facturado por error, dado que falta el derecho a la deducción del IVA pagado, previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. En efecto, la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), se opone al derecho a deducir el IVA indebidamente facturado y abonado a la autoridad tributaria.

23 Con carácter preliminar, procede recordar que, en el apartado 13 de la sentencia Genius Holding, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado. El Tribunal de Justicia declaró asimismo que el derecho a la deducción no se extiende al IVA devengado, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, exclusivamente por haberse mencionado en la factura (véase, en particular, la sentencia Genius Holding, antes citada, apartado 19). Sobre este particular, el Tribunal de Justicia confirmó posteriormente dicha jurisprudencia en sus sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C?454/98, Rec. p. I?6973), apartado 53 y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C?78/02 a C?80/02, Rec. p. I?13295), apartado 50.

24 En estas circunstancias, ha de examinarse si la jurisprudencia mencionada en el apartado precedente es de aplicación en el marco de la Octava Directiva.

25 Procede recordar a este respecto que la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Debouche, C?302/93, Rec. p. I?4495, apartado 18).

26 Además, la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del IVA en un Estado miembro pagado por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es por tanto armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C?136/99, Rec. p. I?6109, apartado 20). En efecto, según se desprende del apartado 20 de la presente sentencia, los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva remiten expresamente al artículo 17 de la Sexta Directiva.

27 En estas circunstancias, puesto que el derecho a deducción, en el sentido del referido artículo 17, no puede hacerse extensivo al IVA indebidamente facturado y abonado a la autoridad tributaria, debe observarse que este mismo IVA no puede ser objeto de devolución a la vista de lo dispuesto en la Octava Directiva.

28 Conforme a las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión que los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva 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.

Sobre la segunda cuestión

29 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si, en una situación como la del asunto principal, es suficiente que el destinatario de los servicios tenga derecho a solicitar la devolución del IVA al prestador que haya facturado el impuesto por error y que podría a su vez solicitar su devolución a la autoridad tributaria, o si dicho destinatario de los servicios debe poder formular su solicitud directamente a dicha autoridad. Esta cuestión se subdivide en tres partes.

30 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el destinatario de los servicios puede considerarse, en general, como la persona deudora del IVA frente a las autoridades tributarias del Estado miembro del lugar de las prestaciones.

31 Sobre este particular, conviene recordar que, a tenor del artículo 21, punto 1, letra a), de la

Sexta Directiva, «el impuesto [...] es debido en régimen interior [...] por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas en la letra b)». Por consiguiente, el referido artículo 21 establece la regla general según la cual tan sólo quien realiza la entrega o presta los servicios es deudor del IVA y está obligado frente a las autoridades fiscales. Sin embargo, en dicha disposición se enumeran taxativamente distintas excepciones a la regla general, y el Consejo de la Unión Europea puede autorizar otras sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva. De esta forma, cuando efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios imponible un sujeto pasivo que no está establecido en el interior del país, los Estados miembros pueden adoptar disposiciones en las que se establezca que será deudora del impuesto otra persona, que puede ser el prestatario de los servicios imponibles.

32 Pues bien, aun cuando en una situación como la del asunto principal, en la que se aplica el mecanismo del traslado de la obligación tributaria regulado en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, Reemtsma habría podido solicitar la devolución del IVA como deudora de éste, es preciso recordar que, como ha señalado la Abogado General en el punto 77 de sus conclusiones, en el marco del citado mecanismo, con quien Reemtsma mantiene relaciones es con las autoridades fiscales del Estado de establecimiento, en el presente caso, la República Federal de Alemania y no con las del Estado miembro en el que el proveedor de ésta última facturó indebidamente y declaró el IVA, a saber, la República Italiana.

33 Procede, pues, responder a la primera parte de la segunda cuestión que, a excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, 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.

34 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si el sistema común del IVA, así como los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación se oponen a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, que no concede al destinatario de los servicios derecho a la devolución del IVA por la autoridad fiscal cuando no se ha devengado dicho impuesto pero, no obstante, ha sido pagado por dicho destinatario de los servicios a la autoridad fiscal del Estado miembro del lugar de las prestaciones.

35 Reemtsma considera que el principio de efectividad implica que la legislación nacional no suponga un obstáculo para el ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades abonadas en concepto de IVA contraviniendo la normativa aplicable. En efecto, dicho principio se vería vulnerado si el proveedor resultara insolvente o si existieran resoluciones contradictorias de la jurisdicción civil y de la jurisdicción económico-administrativa.

36 La Comisión estima, en cambio, que es aceptable un sistema tributario como el aplicado por Italia, en el cual, de un lado, tan sólo quien presta los servicios puede solicitar, en principio, la devolución del IVA a las autoridades fiscales y, de otro, el destinatario de los servicios puede reclamar conforme al Derecho civil el importe indebidamente abonado al prestador. A este respecto, los Estados miembros son libres de elegir el procedimiento que consideren adecuado para lograr dicha devolución con la condición de que se respete el principio de efectividad. Por tanto, la aplicación de éste puede exigir que el prestatario de los servicios pueda recurrir directamente contra tales autoridades si la devolución resulta prácticamente imposible o excesivamente difícil.

37 A este respecto, procede señalar 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 (véanse, en particular, las sentencias de 17 de junio de 2004, *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, Rec. p. I-6051, apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, *MyTravel*, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 17).

38 Ha de recordarse asimismo que la Sexta Directiva no contiene disposición alguna sobre la regularización, por parte de quien expida la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (véase la sentencia *Schmeink & Cofreth y Strobel*, antes citada, apartados 48 y 49).

39 A la vista de la jurisprudencia recordada en los dos apartados precedentes, debe admitirse que, en principio, un sistema como el que se cuestiona en el asunto principal en el cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al destinatario de los servicios que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas.

40 Procede recordar, además, que, según jurisprudencia reiterada, 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 (véanse, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2000, *Preston y otros*, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 31, y de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany y Arcor*, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-0000, apartado 57).

41 A este respecto, como alega con razón la Comisión, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, los citados principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

42 Procede, pues, responder a la segunda parte de la segunda pregunta 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.

43 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que dilucide si los principios de equivalencia y de no discriminación se oponen a una legislación nacional, como

la que se cuestiona en el asunto principal, que permite al destinatario de los servicios proceder únicamente contra el prestador y no contra las autoridades fiscales, pese a que en el sistema nacional de impuestos directos existe un caso en el cual, en el supuesto de percepción indebida, tanto la persona encargada de recaudar el impuesto como el deudor de éste pueden interponer un recurso contra dichas autoridades.

44 A este respecto, basta observar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la prohibición de discriminación no es más que una expresión concreta del principio general de igualdad en Derecho comunitario, que exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, a menos que este trato esté objetivamente justificado (véanse, en particular, las sentencias de 18 de mayo de 1994, Codorníu/Consejo, C-309/89, Rec. p. I-1853, apartado 26, y de 17 de julio de 1997, National Farmers' Union y otros, C-354/95, Rec. p. I-4559, apartado 61).

45 En el presente caso, el sistema de impuestos directos en su conjunto carece de toda relación con el del IVA. De ello 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.

Costas

46 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 por quienes, no siendo partes en los litigios principales, 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 Segunda) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.