

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 8 de diciembre de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Regularización de la declaración del IVA — Beneficiarios de servicios que no pueden invocar un derecho a la deducción — Ausencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales»

En el asunto C-378/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), mediante resolución de 21 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de junio de 2021, en el procedimiento entre

P GmbH

y

Finanzamt Österreich,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen (Ponente), en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. N. Wahl y J. Passer, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 8 de septiembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016 (DO 2016, L 177, p. 9) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre P GmbH y el Finanzamt Österreich (Administración tributaria de Austria; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la

denegación de una solicitud de regularización de la declaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) formulada por P al haber mencionado en sus facturas un importe de IVA calculado a un tipo impositivo erróneo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 193 de la Directiva sobre el IVA:

«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 *ter* y del artículo 202.»

4 El artículo 203 de esta Directiva dispone:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

5 El artículo 220, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

[...]».

Derecho austriaco

6 El artículo 11, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994, BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG 1994»), establece:

«Si el empresario realiza operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, estará facultado para emitir facturas. Si realiza operaciones destinadas a otro empresario para las necesidades de la empresa de este o para una persona jurídica, siempre que no se trate de un empresario, estará obligado a emitir facturas. Si el empresario realiza una operación gravada de entrega de obras o de realización de una obra en relación con un bien inmueble destinadas a una persona que no tiene la condición de empresario, deberá emitir una factura. El empresario deberá cumplir su obligación de emitir la factura dentro de los seis meses siguientes a la realización de la operación.»

7 El artículo 11, apartado 6, de la UStG 1994 dispone:

«Para las facturas cuyo importe total no supere los 400 euros, serán suficientes las siguientes menciones, además de la fecha de emisión:

1. Nombre y dirección del empresario que haya efectuado la entrega o realizado la prestación.

2. Cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o naturaleza y alcance de la otra prestación.

3. Fecha de la entrega o de la otra prestación o período al que se refiera la prestación.

4. Contraprestación total y cuota total del impuesto correspondiente a la entrega o a la otra prestación.

5. Tipo de gravamen.»

8 El artículo 11, apartado 12, de la UStG 1994 tiene el siguiente tenor:

«Si el empresario hubiera mencionado por separado, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota impositiva pese a no ser deudor del impuesto en la operación en cuestión con arreglo a la presente Ley Federal, resultará deudor de dicha cuota en virtud de la factura, a menos que emita la correspondiente factura rectificativa para el destinatario de la entrega o de la otra prestación. En caso de rectificación, se aplicará *mutatis mutandis* el artículo 16, apartado 1.»

9 El artículo 16, apartado 1, de la UStG 1994 dispone:

«En caso de modificación de la base imponible de una operación sujeta al impuesto en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2,

1. el empresario que haya realizado dicha operación deberá rectificar en consecuencia la cuota del impuesto devengado por este concepto, y

2. el empresario destinatario deberá rectificar en consecuencia la deducción practicada por este concepto. Las rectificaciones se efectuarán en el período impositivo en el que se haya producido la modificación de la contraprestación.»

10 El artículo 239a de la Bundesabgabenordnung (Código Tributario Federal), en su versión aplicable al litigio principal, establece:

«Cuando la carga económica de un tributo que, conforme a la finalidad de la disposición fiscal, deba recaer sobre una persona distinta del contribuyente ha sido soportada por una persona distinta del contribuyente, no procederá:

1. ninguna anotación en el haber de la cuenta corriente tributaria,

2. ningún reembolso ni transferencia ni cesión de activos,

3. ninguna utilización de estos para el pago de deudas tributarias,

si ello diera lugar a un enriquecimiento sin causa del contribuyente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Durante el ejercicio 2019, la demandante en el litigio principal, que explota un área de juegos de interior, aplicó un tipo del 20 % de IVA por sus servicios. Expedió a sus clientes un total de 22 557 tickets de caja, que son facturas de escasa cuantía en el sentido del artículo 11, apartado 6, de la UStG 1994, en los que se mencionaba dicho tipo impositivo.

12 De la petición de decisión prejudicial se infiere que los clientes de la demandante en el litigio principal eran exclusivamente consumidores finales que no tenían derecho a deducir el IVA soportado.

13 Al percatarse de que el tipo legal del IVA aplicable a sus servicios no era del 20 %, sino del 13 %, la demandante en el litigio principal regularizó su declaración del citado impuesto con el fin de que la Administración tributaria anotara en su haber el exceso de IVA.

14 La Administración tributaria denegó la mencionada regularización debido a que, por un lado, de conformidad con el Derecho nacional, la demandante en el litigio principal está obligada a pagar el IVA más elevado al no haber sido rectificadas sus facturas y a que, por otro, habida cuenta de que sus clientes soportaron el coste de un IVA más elevado, la regularización solicitada por la demandante en el litigio principal conllevaría un enriquecimiento sin causa para esta última.

15 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra la anterior resolución, y el litigio fue sometido al órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria), el cual alberga dudas, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre si el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA puede o no aplicarse en el asunto del que conoce teniendo en

cuenta que no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales. En caso afirmativo, dicho órgano jurisdiccional se plantea la cuestión de si, dada la imposibilidad material de que la demandante en el litigio principal rectifique las facturas emitidas para los consumidores finales, debe tenerse en cuenta que no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales con el fin de permitirle rectificar convenientemente su declaración de IVA. El órgano jurisdiccional remitente también alberga dudas sobre si la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los consumidores finales soportaron íntegramente el IVA y que, por tanto, la demandante en el litigio principal se enriquecería en caso de regularización de dicho impuesto se opone a que pueda procederse a tal regularización.

16 En tales circunstancias, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, el expedidor de una factura cuando, como en el presente asunto, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales porque los destinatarios de los servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y, por tanto, si el expedidor de una factura es deudor del IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA:
 - a) ¿Puede omitirse la rectificación de las facturas frente a los destinatarios de la prestación cuando, por un lado, está excluida la pérdida de ingresos fiscales y, por otro, es imposible en la práctica la rectificación de las facturas en cuestión?
 - b) ¿Se opone a la regularización del IVA el hecho de que los consumidores finales hayan soportado el impuesto en el precio de las operaciones de suerte que tal regularización del IVA conllevaría un enriquecimiento para el sujeto pasivo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo es deudor de este IVA aun cuando no exista riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

18 Con carácter preliminar, procede señalar que de la petición de decisión prejudicial se deduce que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente parten de la premisa de que, en el presente asunto, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto la clientela de la demandante en el litigio principal estaba constituida exclusivamente, en el ejercicio en cuestión, por consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA que les ha facturado la demandante en el litigio principal. El Tribunal de Justicia examinará la primera cuestión prejudicial únicamente a la luz de esta premisa.

19 Para responder a dicha cuestión, es preciso recordar que, a tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura, y que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el deudor del IVA mencionado en una factura será el expedidor de dicha factura, incluso cuando no exista una operación real sujeta al impuesto (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 26).

20 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva [sentencias de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17,

EU:C:2019:374, apartado 32, y de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 27].

- 21 Como señaló la Abogada General en el punto 26 de sus conclusiones, el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es aplicable, por tanto, cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA.
- 22 El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA se distingue, pues, del artículo 193 de esta Directiva en que este último artículo, en relación con el artículo 220, apartado 1, de la misma Directiva, se refiere al supuesto de que el sujeto pasivo haya emitido una factura en la que se indique el importe correcto del IVA con arreglo a esta última disposición, en virtud de la cual el sujeto pasivo que efectúe para otro sujeto pasivo una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada debe emitir una factura a ese otro sujeto pasivo. En tal supuesto, conforme al citado artículo 193, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen tal entrega o prestación para otro sujeto pasivo.
- 23 De ello se sigue, como indicó la Abogada General en el punto 26 de sus conclusiones, que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es aplicable únicamente a una deuda tributaria que ha resultado excesiva en las situaciones en las que se aplica el artículo 193 de dicha Directiva y, por lo tanto, no cubre las situaciones en las que el IVA mencionado en la factura es exacto. En una situación en la que una parte del IVA facturado es incorrecta, el artículo 203 de la citada Directiva es aplicable únicamente al importe del IVA que exceda del que ha sido facturado correctamente. En efecto, en este último caso existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, ya que podría ocurrir que un sujeto pasivo destinatario de tal factura, en el ejercicio de su derecho, proceda a deducir ese IVA sin que la Administración tributaria competente sea capaz de determinar si se cumplen los requisitos para ejercer tal derecho.
- 24 En el presente asunto, como se ha recordado en el apartado 18 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente excluyó la existencia de tal riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que la clientela de la demandante en el litigio principal estaba constituida exclusivamente, en el ejercicio fiscal en cuestión, por consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA soportado. Se ha de declarar por tanto que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no es aplicable en tal situación.
- 25 A la vista de todas las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

Segunda cuestión prejudicial

- 26 A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no ha lugar a responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

- 27 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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 Séptima) declara:

El artículo 203 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 (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016,

debe interpretarse en el sentido de que

un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.