Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 16 de noviembre de 2023 [1]

Asunto C-606/22

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy
contra
B. sp. z o.o., anteriormente B. sp.j.,
con intervención de:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Base imponible — Principio de neutralidad fiscal — Error sobre la cuantía correcta del tipo impositivo — Regularización de la deuda tributaria debido a una modificación de la base imponible — Práctica nacional consistente en denegar el derecho a devolución como consecuencia de una modificación de la base imponible por no haberse emitido facturas que deban ser objeto de rectificación previa — Carácter prescindible de la rectificación de facturas al no haberse emitido estas a los consumidores finales — Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Excepción del enriquecimiento injusto — Principio de *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*»

I. Introducción

1. La legislación en materia de IVA es un ámbito jurídico no exento de riesgos para las empresas. Si el sujeto pasivo aplica por error un tipo impositivo demasiado bajo, adeudará, no obstante, el importe correcto (más elevado) del impuesto, que ha de abonar al Estado. Esto se debe a que el IVA siempre está incluido en el precio acordado en la cuantía legalmente aplicable. El hecho de que las partes lo sepan o no carece de relevancia para el acreedor fiscal. Ocurre lo mismo aun cuando la empresa no pueda repercutir posteriormente el IVA más elevado a sus clientes por razones de hecho o de Derecho.

[1] Lengua original: alemán.

2. En el presente procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia debe abordar de nuevo [2] el caso contrario, en el que el contribuyente calculó y pagó erróneamente un tipo impositivo demasiado elevado. Curiosamente, al parecer el error se cometió a instancia de la Administración tributaria. Entretanto, esta sí considera que el correcto es un tipo impositivo reducido. El sujeto pasivo quiere ahora recuperar el impuesto pagado en exceso, pero no debido.

3. La cuestión decisiva es si el Estado puede quedarse con el exceso de IVA pagado en este caso o si debe devolvérselo al sujeto pasivo. Al fin y al cabo, el impuesto no ha nacido materialmente por el importe pagado. Dado que no se emitieron facturas en las que figurara el IVA, no se plantea la cuestión de su rectificación. Sin embargo, parece que el Derecho polaco no permite la devolución de la deuda tributaria pagada (erróneamente) en exceso sin una rectificación previa de la factura.

4. En realidad, el cliente debería reclamar al prestador la devolución del exceso de IVA pagado. Sin embargo, si esto no es posible en Derecho (por ejemplo, si el precio se acordó como un precio fijo) o imposible de hecho (por ejemplo, porque los clientes no están identificados por su nombre o desconocen el tipo correcto de IVA), se plantea la cuestión de quién puede «enriquecerse» en última instancia por el error sobre el importe correcto del impuesto: ¿el Estado o el sujeto pasivo?

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico del Derecho de la Unión lo constituye la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA).[3] El artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA señala:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. […]»

6. El artículo 73 de la Directiva del IVA se refiere a la base imponible y tiene el siguiente tenor:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

[2] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[3] Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1) en su versión aplicable a los ejercicios controvertidos 2012 a 2014; a este respecto, modificada por última vez por la Directiva 2013/42 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 1), la Directiva 2013/43 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4), y la Directiva 2013/61 del Consejo, de 17 de diciembre de 2013 (DO 2013, L 353, p. 5).

7. El artículo 78 de la Directiva del IVA determina los elementos que deben incluirse o excluirse de la base imponible:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA; […]».

8. El artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA precisa los efectos de determinados acontecimientos posteriores en la base imponible:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

9. El artículo 203 de la Directiva del IVA regula la deuda tributaria mediante la mención del impuesto en una factura:

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

B. Derecho polaco

10. Polonia transpuso la Directiva del IVA mediante la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2006, posición 710, con modificaciones; en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

11. El artículo 29, apartados 4a y 4c, de la Ley del IVA, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, indicaba:

«4a. Cuando se reduzca la base imponible respecto de la base fijada en la factura emitida, el sujeto pasivo podrá reducir la base imponible siempre que, antes de la finalización del plazo para la presentación de la declaración tributaria correspondiente al período impositivo en el que el adquirente del bien o del servicio haya recibido la rectificación de la factura, tenga en su poder el acuse de recibo de la rectificación de la factura por el adquirente del bien o del servicio para el que se emitió la factura. Si el adquirente del bien o del servicio recibe la rectificación de la factura tras la finalización del plazo para la presentación de la declaración tributaria de un período impositivo, el sujeto pasivo podrá tener en cuenta la rectificación de la factura en el período fiscal en el que haya recibido del adquirente el acuse de recibo.»

4c. El apartado 4a se aplicará *mutatis mutandis* cuando se detecte un error en la cuota del impuesto mencionada en la factura y se emita una rectificación de la factura en la que figure una cuota del impuesto superior a la adeudada.»

12. El artículo 29a, apartados 10, 13 y 14, de la Ley del IVA, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2014, tiene el siguiente tenor:

«10. Se reducirá la base imponible, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 13:

1) en el importe correspondiente a los descuentos y reducciones del precio concedidos con posterioridad a la realización de la venta;

2) en el importe correspondiente al valor de los productos y envases devueltos, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 11 y 12;

3) en el importe correspondiente a la totalidad o parte del pago recibido antes de la venta y devuelto al adquirente cuando dicha venta no se haya completado;

4) en el importe correspondiente al valor de las cantidades devueltas de las ayudas, subvenciones y otras prestaciones análogas mencionadas en el apartado 1.

13. En los supuestos mencionados en el apartado 10, puntos 1 a 3, el sujeto pasivo podrá reducir la base imponible respecto de la base fijada en la factura emitida con el impuesto declarado siempre que el sujeto pasivo tenga en su poder, antes de la finalización del plazo para la presentación de la declaración tributaria correspondiente al período impositivo en el que el adquirente del bien o del servicio haya recibido la factura rectificativa, el acuse de recibo de la recepción de la factura rectificativa por el adquirente del bien o del servicio para el que se emitió la factura. Si el adquirente del bien o del servicio recibe la factura rectificativa tras la finalización del plazo para la presentación de la declaración tributaria de un período impositivo, el sujeto pasivo podrá tener en cuenta la factura rectificada en el período fiscal en el que haya recibido del adquirente el acuse de recibo.

14. El apartado 13 se aplicará *mutatis mutandis* cuando se detecte un error en la cuota del impuesto mencionada en la factura y se emita una rectificación de la factura en la que figure una cuota del impuesto superior a la adeudada.»

13. El artículo 72, apartado 1, del Ordynacja podatkowa (Código Tributario), de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 2017, posición 201, con modificaciones; en lo sucesivo, «Código Tributario»), regula el pago en exceso de impuestos:

«Se entenderá por cantidad pagada en exceso:

1) todo impuesto pagado en exceso o indebidamente; […]».

14. El artículo 81, apartados 1 y 2, del Código Tributario regula la rectificación de las declaraciones tributarias:

«1. Salvo disposición contraria, los sujetos pasivos, los obligados al pago del impuesto y las personas autorizadas a recaudar el impuesto podrán rectificar una declaración tributaria ya presentada.

2. La declaración se rectificará mediante la presentación de una declaración rectificativa.»

15. El Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (Reglamento del Ministro de Hacienda sobre Cajas Registradoras), de 14 de marzo de 2013 (Dz. U. 2013, posición 363; en lo sucesivo, «Reglamento sobre cajas registradoras»), contiene la siguiente disposición en el artículo 3, apartados 5 y 6:

«5. En caso de error manifiesto en el libro registro, el sujeto pasivo lo rectificará inmediatamente mediante la inclusión en un registro separado de:

1) la venta erróneamente declarada (importe bruto de la venta e importe del impuesto devengado);

2) una breve descripción del motivo y de las circunstancias de la comisión del error, así como el original del recibo de caja que documente la venta en la que se haya producido el error manifiesto.

6. En el supuesto mencionado en el apartado 5, el sujeto pasivo registrará la venta por su importe correcto utilizando la caja registradora.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

16. El 27 de enero de 2016, B. sp. j. (en lo sucesivo, «B») presentó declaraciones rectificativas correspondientes a períodos impositivos del IVA relativas a determinados meses de los años 2012 a 2014, por haber aplicado a la venta de servicios de ocio (en lo relativo a la admisión al terreno de un club y a la libre utilización de las instalaciones) el tipo impositivo del 8 % en lugar del tipo impositivo del 23 % utilizado anteriormente.

17. En el presente asunto, B alegaba que la aplicación por su parte del tipo impositivo general (del 23 %) a los servicios prestados resultaba del hecho de que, en su interpretación del Derecho tributario, las autoridades tributarias ponían de manifiesto la necesidad de aplicar ese tipo de IVA a los mencionados servicios. Solo cuando las autoridades tributarias cambiaron su postura considerando que dichos servicios debían gravarse al tipo reducido (del 8 %), B decidió rectificar las ventas recogidas en sus declaraciones tributarias.

18. Mediante resolución de 22 de junio de 2017, el Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego (Director de la Segunda Oficina Tributaria) denegó el reconocimiento de un pago en exceso en concepto de IVA por los citados períodos impositivos. Mediante resolución de 24 de noviembre de 2017, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszcz, Polonia) confirmó la citada resolución.

19. Señaló que en las declaraciones rectificativas de IVA se había rectificado el importe de unas ventas al por menor documentadas mediante recibos de caja por la venta de carnets para acceder a unas instalaciones para la mejora de la forma física, que habían sido gravadas anteriormente al tipo impositivo del 23 %, gravándolas al tipo del 8 % y dando lugar a una minoración del impuesto devengado. Señaló que las disposiciones de la Ley del IVA permiten rectificar la base imponible únicamente cuando la operación haya sido confirmada con una factura a efectos del IVA. En su opinión, no existen normas jurídicas que permitan rectificar la base imponible y el impuesto devengado en el supuesto de una venta sin factura.

20. Además, en su opinión, las normas del Reglamento sobre cajas registradoras solo permiten la rectificación en supuestos tasados. En cambio, no se ha regulado la posibilidad o la imposibilidad de rectificar cuando el sujeto pasivo que efectúe una venta a personas físicas que no ejercen una actividad económica y que registre la venta mediante cajas registradoras haya aplicado un tipo de IVA erróneo.

21. Por ello, declaró que, dado que B cobró de los consumidores finales el impuesto al tipo del 23 % en lugar del 8 %, debería ingresar todo el importe cobrado al presupuesto del Estado en concepto de impuesto devengado. Señaló, por último, que los consumidores finales soportaron la carga del IVA correspondiente a los servicios prestados. Abonar la devolución de IVA a B supondría una ventaja infundada concedida a su favor por la Hacienda Pública.

22. B interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución. Mediante sentencia de 7 de marzo de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bydgoszcz, Polonia) anuló dicha resolución.

23. A su juicio, B tiene derecho a rectificar el importe de la base imponible y del impuesto devengado en una venta que haya sido documentada mediante recibos de caja. Considera que las disposiciones del Reglamento no regulan de forma exhaustiva todos los hechos que pueden motivar una rectificación. La posibilidad e incluso la necesidad de llevarla a cabo se deduce de las disposiciones de la Ley del IVA que determinan la base imponible y la cuota del impuesto. A este respecto, señala que no es un obstáculo la falta del original del recibo de caja expedido al adquirente, que se requiere para las rectificaciones motivadas por «errores manifiestos», con arreglo al artículo 3, apartado 5, del Reglamento sobre cajas registradoras. Declara que, en caso de errores y equivocaciones no es necesario disponer de una prueba consistente en el original del recibo de caja para llevar a cabo la rectificación. Por tanto, probar la existencia del error con arreglo a otros documentos no es incompatible con la normativa vigente.

24. La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra dicha resolución. El 4 de mayo de 2022, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que conoce ahora del litigio, planteó la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad, proporcionalidad e igualdad de trato en el sentido de que se oponen a una práctica de las autoridades tributarias nacionales, en la medida en la que no se admite —alegando la falta de un fundamento jurídico nacional y el enriquecimiento injusto— la rectificación del importe de la base imponible y del impuesto devengado cuando una venta de productos y servicios a consumidores aplicando un tipo de IVA excesivo se haya documentado mediante una caja registradora, habiendo sido confirmada con recibos de caja y no con facturas a efectos de IVA, sin que haya variado el precio a raíz de esta rectificación (el valor bruto de la venta)?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión, además de B, la Administración tributaria polaca, el Defensor de las Pequeñas y Medianas Empresas polaco, la República de Polonia y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió no celebrar una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre la cuestión prejudicial y el estado de la investigación

26. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en definitiva, si un sujeto pasivo puede modificar la base imponible e invocar un derecho a devolución cuando ha pagado un IVA indebido (véase la sección B) por haber calculado erróneamente su precio a un tipo impositivo demasiado elevado.

27. En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente subraya que, en el presente caso, el Derecho polaco no contiene ningún fundamento jurídico que permita rectificar la base imponible. Por consiguiente, es preciso aclarar si se requiere tal fundamento o si existe un derecho a devolución en virtud del Derecho de la Unión a favor del sujeto pasivo cuando este pagó (erróneamente) un IVA indebido (sección C). En el supuesto de que exista tal derecho a devolución en virtud del Derecho de la Unión, se plantea la cuestión de si este queda eventualmente excluido por no ser posible rectificar las facturas a falta de estas. A este respecto, podría ser útil la interpretación del artículo 203 de la Directiva del IVA (sección D). Asimismo, al derecho a devolución cabría oponer además la excepción del enriquecimiento injusto, dado que los clientes pagaron la totalidad del precio, es decir, incluido el exceso de IVA (sección E). Sin embargo, esto requeriría que el acreedor fiscal pudiera plantear esta excepción, lo que parece dudoso en el presente caso. Aparentemente, el sujeto pasivo fue «animado» por la Administración tributaria a aplicar un tipo impositivo incorrecto (sección F).

B. Sobre el IVA devengado y adeudado en caso de cálculo incorrecto del tipo impositivo

28. Así pues, procede responder en primer lugar a la cuestión del IVA efectivamente devengado y adeudado en el caso de que el tipo impositivo se haya calculado incorrectamente. La respuesta se desprende del artículo 73 en relación con el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA y se ve confirmada por su artículo 1, apartado 2.

29. A tenor del artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible estará constituida por «la totalidad de la contraprestación» que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener. El valor de la contraprestación será el precio acordado que le pague el destinatario de la prestación. A continuación, el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA precisa que todos los impuestos, *con excepción del propio IVA*, también quedarán comprendidos en la base imponible. A esta base imponible se le aplicará el tipo impositivo correspondiente (artículo 93 de la Directiva del IVA). El artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva menciona aún más claramente el hecho de que en cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa *deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas*.

30. La consecuencia es que, para determinar la base imponible, es preciso deducir el IVA de toda contraprestación en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA en virtud del artículo 78, letra a), de dicha Directiva. Sin embargo, el artículo 78, letra a) (como tampoco el artículo 1, apartado 2) hablan del supuesto IVA, del IVA acordado o del IVA calculado, sino del «IVA». Esto solo puede referirse al IVA devengado en virtud de la ley.

31. Con un tipo impositivo del 8 %, el IVA que debe deducirse de la contraprestación en virtud del artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA asciende exactamente a 8/108. Si el precio acordado por los servicios (es decir, la contraprestación) era de 123, el IVA contenido en este es 8/108 sobre 123, es decir, 9,11. Esta cantidad debe deducirse de 123, lo que da lugar a una base imponible de 113,89 con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA. A continuación, se aplica el tipo impositivo legal del 8 %, lo que da lugar a una deuda de IVA de 9,11.

32. Esta afirmación básica, que figura en los artículos 1, apartado 2, y 73, en relación con el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA, tiene como consecuencia que todo precio (bruto) acordado incluye siempre el IVA en la cuantía (correcta) prevista por la ley. El hecho de que las partes del contrato lo supieran o no carece de relevancia en lo que respecta al impuesto adeudado al acreedor fiscal (en este caso, el Estado polaco).

33. Si el prestador calcula erróneamente un tipo impositivo demasiado bajo (el precio sería entonces 108), sigue debiendo el impuesto en la cuantía correcta (23/123 de 108). La cuestión de si puede aumentar posteriormente la contraprestación para repercutir este impuesto más elevado al destinatario de la prestación es entonces una cuestión de Derecho civil y un riesgo para el prestador. Si este calcula erróneamente un tipo impositivo demasiado elevado (el precio sería entonces 123), también deberá el impuesto, pero (solo) en la cuantía correcta (8/108 de 123). La cuestión de si debe reducir posteriormente la contraprestación es también una cuestión de Derecho civil y, en este caso, más un riesgo que corre el destinatario de la prestación.

34. En todos los supuestos, es el destinatario de la prestación quien soporta la carga del IVA prevista por la ley, que el prestador debe abonar al acreedor fiscal por ese importe. Esto confirma el carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo, que tiene por objeto gravar el gasto del destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios. [4] Este es también el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA cuando habla de un «impuesto […] sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios». Los posibles errores de cálculo cometidos por las partes contratantes al determinar el precio no afectan a los ingresos fiscales correctos que resultan únicamente del gasto del destinatario de la prestación (es decir, del precio adeudado o pagado) y del tipo impositivo (correcto) previsto por la ley.

35. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado. [5] Esto es así incluso si las partes han decidido conscientemente no declarar el IVA con intención fraudulenta y han mantenido la operación en secreto ante la Administración tributaria. [6] Incluso en ese caso, el IVA ya está incluido en la contraprestación convenida y se devenga en esa cuantía.

36. Por consiguiente, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, no puede considerarse que el destinatario de la prestación (la Comisión habla a este respecto del consumidor final) haya soportado un IVA excesivo en el presente asunto, como también subraya acertadamente B. Con una contraprestación de 123 y un tipo impositivo del 8 %, el destinatario de la prestación soportó el IVA correcto de 9,11. Esto es lo que garantiza la Directiva.

[4] Véanse, por ejemplo, las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37: «determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste», y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23: «Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo».

[5] Sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartados 34 y ss. y 43.

[6] Sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527), apartados 34 y 39.

37. Por lo tanto, el argumento de la Administración tributaria relativo a una necesaria modificación de la base imponible, tampoco es correcto. Precisamente, la base imponible (es decir, la contraprestación) del IVA no ha cambiado. El importe que ha gastado el destinatario de la prestación y que ha percibido el prestador sigue siendo el mismo. Únicamente se ha producido un error al calcular el precio respecto al IVA incluido en él. Por el momento, no cabe considerar aquí una modificación de la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva del IVA.

38. Solamente si con posterioridad se ajusta la contraprestación (por ejemplo, de 123 a 108) en virtud del Derecho civil se produce una modificación de la base imponible. En tal caso, la Directiva del IVA prevé, en su artículo 90, apartado 1, la correspondiente rectificación. Solo esta modificación ulterior del precio da lugar a una modificación posterior de la base imponible.

39. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, estas consideraciones no son cuestionadas por las sentencias del Tribunal de Justicia [7] relativas a las reclamaciones directas del destinatario de la prestación frente al Estado miembro. En efecto, en dichas sentencias el Tribunal de Justicia declaró que es conforme con los principios de efectividad y de neutralidad del IVA que exista un sistema en el que el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso. [8] Esta posibilidad sigue existiendo para los destinatarios de los servicios de B.

40. Únicamente si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien (en este caso, los clientes de B) pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. [9] Sin embargo, tal reclamación directa para aplicar el principio de neutralidad solo puede considerarse a favor de un *sujeto pasivo* que, además, ya se ha dirigido previamente, sin éxito, contra la otra parte contratante.

41. Sin embargo, el consumidor final individual —extremo este que parece ignorar la Comisión— no tiene relación jurídica con el acreedor fiscal, en cuyo contexto pueda solicitar la devolución del IVA soportado en exceso.

42. En el caso de autos, los destinatarios de las prestaciones tampoco son sujetos pasivos, de modo que esta jurisprudencia no es pertinente por este motivo. En mi opinión, esta se limita a mostrar que un Estado miembro no puede enriquecerse con los errores cometidos por dos sujetos pasivos cuando estos se equivocan, por ejemplo, en el lugar de la prestación o en el importe del tipo impositivo y fracasa su subsanación con arreglo al Derecho civil. Ello es tanto más cierto cuanto el error es fomentado por la Administración tributaria, como ocurre en el presente asunto.

43. En definitiva, el IVA efectivamente devengado y adeudado, incluso en el caso de un tipo impositivo calculado incorrectamente, resulta únicamente de los artículos 1, apartado 2, y 73, en relación con el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA. El elemento decisivo es la contraprestación acordada o recibida (es decir, el precio) que incluye el IVA en la cuantía

7 Sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), ratificadas recientemente por la sentencia de 7 de septiembre de 2023, Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639).

8 Sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartados 38 y 39, y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 51, ratificadas recientemente por la sentencia de 7 de septiembre de 2023, Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639), apartado 22.

9 Sentencias de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 41, y de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 53, ratificadas recientemente por la sentencia de 7 de septiembre de 2023, Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639), apartado 23.

correcta *per se*. Esta resulta del importe de la contraprestación y debe ser deducida de este. Los posibles errores de cálculo de las partes no tienen, en principio, ninguna incidencia en el impuesto adeudado por el sujeto pasivo. Solo una modificación de la contraprestación (por ejemplo, mediante una adaptación del contrato para ajustar el precio) da lugar a una modificación de la base imponible en virtud del artículo 90 de la Directiva del IVA, y, por tanto, a una modificación de la deuda tributaria.

C. Derecho a devolución del IVA pagado en exceso en virtud del Derecho de la Unión

44. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si es compatible con los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva del IVA, así como con los principios de neutralidad, proporcionalidad e igualdad de trato, el hecho de que no exista un fundamento jurídico que permita modificar la base imponible en Derecho polaco. El trasfondo lo constituye la circunstancia de que una modificación de la base imponible en Derecho polaco exige una rectificación de las facturas. Esta última circunstancia no cabe en el presente asunto porque B no emitió ninguna factura. En cambio, la rectificación de los recibos de caja no está prevista.

45. A este respecto, no obstante, hay que diferenciar entre una modificación de la base imponible (artículo 90 de la Directiva del IVA) y una modificación de la declaración tributaria del prestador.

46. La primera sería pertinente, por ejemplo, si se produjera un cambio en la contraprestación debido a un error de cálculo (por ejemplo, mediante una adaptación del contrato con arreglo al Derecho civil). No es esto lo que ha ocurrido en el presente asunto. Hasta ahora, la contraprestación (es decir, el precio acordado y pagado) no se ha modificado. Por consiguiente, no se ha producido ninguna modificación de la base imponible (véase el punto 37). Solo la declaración tributaria del sujeto pasivo era incorrecta debido al tipo de IVA dado erróneamente por correcto.

47. Al igual que en el caso de rectificación de facturas, la Directiva del IVA no contiene disposiciones relativas a la rectificación de las declaraciones tributarias por el sujeto pasivo en el supuesto de un impuesto calculado incorrectamente por este. A falta de tales disposiciones, la configuración de la rectificación de las declaraciones tributarias es competencia de los Estados miembros (principio de autonomía procesal). [10] Sin embargo, esta autonomía tiene sus límites en los principios de efectividad y equivalencia. [11]

48. Si entiendo bien el Derecho polaco, el Código Tributario polaco (artículo 81 del Código Tributario) prevé la rectificación de una declaración tributaria presentada, extremo que, en definitiva, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. En la legislación sobre el IVA, el empresario no es más que el recaudador de impuestos en interés del Estado [12] y, por lo

[10] Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 49, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18, en lo que respecta a la situación comparable de rectificación de facturas.

[11] Sentencias de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 25; de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 37; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20; de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 17, y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 24.

[12] Así lo afirma el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia: sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21; de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 31; de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 31, y de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22.

tanto, solo está obligado a pagar el impuesto adeudado legalmente (y no el que ha calculado incorrectamente). En el presente caso, asciende a 8/108 y no a 23/123 de la base imponible. Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno polaco, el principio de efectividad exige, en principio, la posibilidad de corregir la deuda de IVA incorrectamente declarada para que se corresponda el IVA realmente devengado. A diferencia de lo que sostiene el Gobierno polaco, la devolución de impuestos pagados en exceso que no se adeudan tampoco supone una ventaja injustificada para el sujeto pasivo en detrimento de los presupuestos del Estado.

49. También parece existir en el Derecho nacional un derecho a devolución del IVA pagado en exceso (así, en los artículos 81, apartado 1, y 72 del Código Tributario). De no ser así, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido en reiterada jurisprudencia que los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión deben ser devueltos, como también subraya acertadamente la Comisión a este respecto.[13] Por lo tanto, si el Derecho nacional no prevé efectivamente la posibilidad de rectificar la declaración tributaria y de invocar el correspondiente derecho a devolución, tal derecho se deriva del Derecho de la Unión.

D. Deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA

50. Sin embargo, el artículo 203 de la Directiva del IVA podría oponerse a tal derecho a devolución, como sostienen, en esencia, el Gobierno polaco y la Administración tributaria. De ello resultaría la necesidad de una rectificación, probablemente de los recibos de caja, para permitir la devolución del impuesto.

51. El artículo 203 de la Directiva del IVA establece que el emisor de una factura es deudor del impuesto mencionado en dicha factura. Como ya ha precisado el Tribunal de Justicia, el artículo 203 de la Directiva del IVA solo se refiere a los casos en que se ha mencionado indebidamente un impuesto demasiado elevado.[14] En tal caso, no solo se adeuda el IVA legal, sino también el IVA mencionado en exceso.

52. El objetivo de esta disposición es evitar una posible deducción indebida[15] del IVA efectuada por el titular de una factura incorrecta y el consiguiente perjuicio fiscal si el impuesto efectivamente devengado y pagado fuese inferior. Por esta razón, el artículo 203 de la Directiva del IVA establece una situación de riesgo abstracta.[16] Por lo tanto, es necesario que exista una factura y que en ella se mencione un IVA demasiado elevado, lo que da lugar a un riesgo de deducción indebida por parte de los destinatarios de la prestación.

[13] Véanse, entre otras, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), apartado 84; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:21), apartado 35, y de 6 de octubre de 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662), apartado 24.

[14] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 21 y ss.

[15] En la medida en que el Tribunal de Justicia sostiene a menudo que el artículo 203 de la Directiva del IVA tiene por objeto eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales «que pueda generar el derecho a deducción» —véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 20; de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739), apartado 36; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32; de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 24, y de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 32—, esta afirmación es imprecisa y quizá tampoco pretendida, puesto que un derecho a deducción justificado no puede constituir un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

[16] Así se afirma expresamente, entre otras, en las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 27, y de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32, y se confirma recientemente en la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 20.

53. Sin embargo, como ya indica el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, la venta de productos y servicios ha «sido confirmada con recibos de caja y no con facturas a efectos de IVA […]». Ahora bien, si no existen facturas (y, por tanto, tampoco facturas simplificadas en el sentido del artículo 226 *ter* de la Directiva del IVA), no se cumplen los hechos previstos en el artículo 203 de la Directiva del IVA. A falta de factura, tampoco se plantea la cuestión de su rectificación para evitar las consecuencias jurídicas del artículo 203 de la Directiva del IVA.

54. Aun suponiendo que los recibos de caja en cuestión constituyan, no obstante, facturas, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 203 de la Directiva del IVA tampoco es aplicable 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. [17] Tal supuesto podría aproximarse al del presente asunto, [18] habida cuenta de la naturaleza del servicio prestado (actividades de ocio y servicios relacionados con la forma física), extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

55. En conclusión, B no debe el IVA como consecuencia de una mención indebida en una factura. Por lo tanto, tampoco es necesario rectificar los recibos de caja.

E. Sobre la excepción del enriquecimiento injusto

56. Mediante la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, además, si el hecho de que los consumidores finales hayan soportado el exceso de IVA como parte del precio se opone a un eventual derecho a devolución de B, de modo que, en caso de devolución del IVA, el sujeto pasivo prestador (en este caso, B) se beneficiaría en definitiva de un enriquecimiento injusto.

57. El Derecho de la Unión no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento injusto de los beneficiarios. [19] Sin embargo, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, para que exista enriquecimiento no basta con que el tributo contrario al Derecho de la Unión haya sido repercutido mediante el precio sobre el consumidor final, es decir, que este lo haya soportado. En efecto, aunque el impuesto se haya incluido íntegramente en el precio, el sujeto pasivo puede haber sufrido un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas. [20]

58. En el presente asunto, una empresa que compitiera con B y aplicara el tipo impositivo correcto habría estado claramente mejor posicionada en el mercado, ya que el competidor podría ofrecer un precio inferior. En cambio, al mismo precio, el competidor habría tenido un margen de beneficios significativamente mayor que B. Todo esto aboga en el presente caso en contra de un enriquecimiento injusto de B.

[17] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 25.

[18] Véase el supuesto similar en la sentencia 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), y mis conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), puntos 38 y ss.

[19] Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 48; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 41; de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 31, y de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia (104/86, EU:C:1988:171), apartado 6.

[20] Sentencias de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09, EU:C:2011:540), apartado 21; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartados 42 y 56, y de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartado 29 y ss.

59. Como también ha señalado el Tribunal de Justicia, para que prospere la excepción de enriquecimiento que proponga el Estado miembro es necesario que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su *totalidad*.[21]

60. Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la existencia y la medida del enriquecimiento injusto que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario solo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, como también subraya acertadamente la Administración tributaria.[22] A este respecto, la carga de la prueba de un enriquecimiento injusto incumbe al Estado miembro.[23] En el caso de los tributos indirectos (lo mismo sucede con el IVA indirectamente percibido en el presente caso), no puede presumirse que se ha repercutido el tributo.[24] Polonia no parece haber aportado esta prueba.

61. A este respecto, debe tenerse también en cuenta que, en un caso como el de autos, en el que no se conoce la identidad de los consumidores finales en cuanto verdaderos sujetos pasivos del IVA, el IVA recaudado indebidamente por un importe demasiado elevado corresponde bien al Estado, bien al empresario prestador. En el presente asunto, el Derecho tributario polaco solo concede al Estado un crédito fiscal reducido (es decir, 8/108 de la contraprestación) en relación con los servicios prestados por B. Por lo tanto, desde el punto de vista del Derecho material, el importe que exceda de aquel supone un «enriquecimiento injusto» del Estado. En cambio, como ya he señalado anteriormente (puntos 28 y siguientes), con arreglo a la legislación civil, B tenía derecho a la totalidad del precio negociado con los consumidores finales. En cualquier caso, hasta que no se produzca una adaptación del contrato, B no se ha enriquecido *injustamente*, lo que también parece pasar por alto la Comisión. Al fin y al cabo, la otra parte contratante estaba de acuerdo con dicho precio.

62. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en la apreciación de conjunto necesaria, puede ser pertinente el extremo de si los contratos celebrados entre las partes estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. En el primer supuesto, es decir, cuando se pactan cantidades fijas, podría no producirse un enriquecimiento injusto del prestador del servicio.[25]

21 Sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), apartado 28. Cabe que se dé tal cosa, por ejemplo, si el Estado miembro ha aplicado al mismo tiempo una subvención al precio erróneamente demasiado elevado. Sin embargo, este supuesto no se da en el presente asunto.

22 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 49; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 43, y de 2 de octubre der 2003, Weber's Wine World y otros (C-147/01, EU:C:2003:53), apartado 100.

23 Así parece que deben entenderse las consideraciones de la sentencia de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia (104/86, EU:C:1988:171), apartado 11. En el mismo sentido apunta la sentencia de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09, EU:C:2011:540), apartado 20, que, por lo que respecta a la falta de devolución de impuestos indebidos, habla de una excepción que debe ser interpretada de modo restrictivo. Véase también la sentencia de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 33.

24 Así expresamente la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartado 25 *in fine*.

25 Véase, en similares términos, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 50.

63. Según la cuestión prejudicial, los precios no variarían en caso de una rectificación de la base imponible y del impuesto devengado. En este sentido, se trata de cantidades fijas (denominadas precios brutos) cuyo ajuste posterior, tanto a favor como en contra del consumidor final,[26] parece excluido. Por lo tanto, yo descartaría un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo *per se* en el caso de una cantidad fija acordada frente a un consumidor final. Aquel tendrá que aceptar en el momento de la venta un margen de beneficio inferior o ser menos competitivo que sus competidores.

64. La situación podría ser distinta si en el contrato se hubiera acordado expresamente una cantidad de base a la que «se suma el IVA legalmente adeudado». Sin embargo, este supuesto, que afectaría principalmente a la relación entre el prestador y el destinatario de la prestación (es decir, al Derecho civil) y no a la relación entre el deudor y el acreedor fiscal, no se da en el presente asunto.

65. Contrariamente a lo que opina el Estado polaco, la devolución tampoco puede considerarse una diferencia de trato con respecto a los prestadores que emiten facturas. Estos tampoco modificarían, en principio, el precio del servicio (por ejemplo, 123), sino que solo ajustarían el IVA que se debe mencionar (de 23 al impuesto reducido, en este caso, 9,11). Solo si también resultase una modificación del precio (por ejemplo, por vía del Derecho civil) se producirá una rectificación de la base imponible. No obstante, ello es independiente de si el prestador ha emitido o no una factura. Tampoco a este respecto se da una diferencia de trato.

66. Así pues, el hecho de que los consumidores finales pagaran un precio final calculado de manera incorrecta (porque incluía una parte de IVA demasiado elevada y, por tanto, un margen de beneficio demasiado bajo) no se opone a la devolución del impuesto. De ello no se deriva, en cualquier caso, un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo si se ha pactado una cantidad fija (precio fijo).

F. Con carácter subsidiario: contribución causal relevante

67. Aun suponiendo que en este caso B se hubiera enriquecido injustamente, quedaría por aclarar si el Estado polaco puede, por su parte, quedarse con el impuesto no debido legalmente, aunque él mismo haya causado el cálculo erróneo. En este último caso, parece contradictorio, al menos para un Estado de Derecho, que quien dio lugar a que el sujeto pasivo calculase erróneamente el IVA oponga a este último un enriquecimiento injusto para quedarse, por su parte, con un impuesto que nunca se devengó legalmente.

68. En una sentencia reciente, el Tribunal de Justicia aplicó el principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (no se escuche a quien alega su propia torpeza), y afirmó que no puede admitirse que una parte obtenga ventajas económicas de su comportamiento ilícito.[27] Las afirmaciones anteriores de Polonia frente a B, según las cuales se aplicaba el tipo impositivo normal, eran falsas y, por tanto, contrarias a Derecho. Denegar la devolución del impuesto indebidamente recaudado por este motivo equivaldría a que Polonia conservase las ventajas económicas que su propio comportamiento ilícito causó.

[26] Esto protege al consumidor final, por ejemplo, de que, dentro de los límites de la prescripción civil, el comerciante exija posteriormente un precio más elevado si el tipo impositivo se fijó por error demasiado bajo, pero, a cambio, no permite reducir el precio si el error fue en sentido contrario.

[27] Sentencia de 15 de junio de 2023, Bank M. (Consecuencias de la anulación del contrato) (C-520/21, EU:C:2023:478), apartado 81.

69. A ello se le añade el hecho de que B, en su condición de sujeto pasivo, abona el impuesto adeudado por cuenta y en interés del Estado.[28] A este respecto, ocupa una posición de intermediario. Al hacerlo, asume ante todo el riesgo de un cálculo correcto del impuesto adeudado, ya que su margen de beneficios se reducirá si se ha tomado como referencia un tipo impositivo demasiado bajo (véase, a este respecto, el punto 58). En cambio, el acreedor fiscal siempre percibe el impuesto en la cuantía correcta.

70. Sin embargo, si el Estado percibe siempre el impuesto correcto y, por tanto, no soporta ningún riesgo, no sería equitativo, o incluso contradictorio, denegar una devolución del IVA indebidamente pagado, que solo se ha devengado porque el propio Estado insistió inicialmente en un tipo impositivo equivocado. El enriquecimiento se produce necesariamente en el Estado o en el sujeto pasivo. De estas dos partes, fue el Estado polaco quien, mediante la «indicación» de un tipo impositivo incorrecto, provocó la recaudación de un impuesto demasiado elevado y, por tanto, el enriquecimiento.

71. Como reconoce la propia Comisión y subraya acertadamente el Defensor de las Pequeñas y Medianas Empresas, el sujeto pasivo (es decir, B) actuó de buena fe. Sin embargo, debido a esta contribución causal del Estado polaco, sería contradictorio oponer precisamente a B, que tenía derecho a confiar en la información facilitada por la Administración tributaria y así lo hizo, el «enriquecimiento» que de ello resulta y permitir que quien causó el error (en este caso, el Estado polaco) se quede con un impuesto que legalmente no se ha devengado en dicha cuantía.

72. Por lo tanto, aun suponiendo, con carácter subsidiario, la existencia de un enriquecimiento injusto, el Estado polaco no puede, en el caso de autos, invocar esta circunstancia, ya que es él mismo el que la ha originado.

V. Conclusión

73. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

«Los artículos 1, apartado 2, y 73, en relación con el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA, se oponen a una práctica de las autoridades tributarias nacionales en virtud de la cual no se admite la rectificación del impuesto devengado en la declaración tributaria cuando las entregas y servicios a consumidores se efectuaron a un tipo de IVA excesivo y solo se expidieron recibos de caja, es decir, no facturas a efectos del IVA. En todo caso, si se ha acordado una cantidad fija con un consumidor final, el sujeto pasivo no se enriquece injustamente.»

[28] Así lo afirma el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia: sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21; de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 31; de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 31, y de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22.