Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 26 de enero de 2012*

«Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada — Normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible a que el proveedor de bienes o servicios tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios — Principio de neutralidad del IVA — Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-588/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 16 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de diciembre de 2010, en el procedimiento entre

Minister Finansów

y

Kraft Foods Polska SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de noviembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Minister Finansów, por el Sr. J. Kwaśnicki, consejero jurídico;

— en nombre de Kraft Foods Polska SA, por el Sr. P. Żurowski, asesor fiscal, y la Sra. A. Smolińska-Wiśnioch, adwokat;

— en nombre del Gobierno polaco, por las Sras. A. Kraińska y A. Kramarczyk así como por el Sr. M. Szpunar, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: polaco.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Herrmann y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 90, apartado 1, 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y de proporcionalidad.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Minister Finansów (Ministerio de Hacienda polaco) y Kraft Foods Polska SA (en lo sucesivo, «KFP») a propósito de un dictamen particular destinado a KFP que declaraba la ilegalidad, conforme a la normativa nacional, de la reducción de la base imponible y del IVA adeudado sobre la base de una factura rectificada dirigida al cocontratante, si, en la fecha de presentación de la declaración del IVA, KFP no tenía en su poder un acuse de recibo de dicha factura rectificada entregado por ese cocontratante.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA establece que 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.»

4 Según el artículo 73 de dicha Directiva «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».

5 El artículo 79 de la citada Directiva establece:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquiriente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación;

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquiriente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas.

El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado.»

6 Según el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA «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».

7 El artículo 273 de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

8 En virtud del artículo 183 de la Directiva IVA:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

Normativa nacional

9 El artículo 29, apartados 4a a 4c, de la Ley de 11 de marzo de 2004 relativa al impuesto sobre el valor añadido (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nº 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece:

«4a. En los supuestos establecidos, el sujeto pasivo podrá reducir la base imponible respecto de la establecida en la factura, siempre que antes de la expiración del plazo para la presentación de la declaración del IVA correspondiente al período impositivo en el que el adquirente del bien o del servicio haya recibido la factura [rectificada] tenga en su poder un acuse de recibo de esa factura por dicho adquirente. Si el adquirente del bien o del servicio recibe la factura tras la expiración del plazo para la presentación de la declaración fiscal 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.

4b. No se aplicará la condición de que el sujeto pasivo obtenga del adquirente del bien o del servicio el acuse de recibo de la factura:

1) en el caso de exportación, entrega intracomunitaria o entrega de bienes cuyo lugar de tributación se halla fuera del territorio nacional;

2) respecto de los adquirentes para los que se trate de una venta consumada, a saber, los suministros de energía eléctrica y calefacción, gas, servicios de telecomunicación y radiocomunicación o los servicios mencionados en los puntos 138 y 153 del anexo nº 3 a la presente Ley.

4c. El apartado 4a también se aplicará cuando se detecte un error en la cuota del impuesto indicada en la factura y se proceda a la emisión de una factura rectificada de la factura en que figura una cuota del impuesto superior a la adeudada.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 KFP opera en el sector de la producción y distribución de productos alimenticios. En la venta de sus productos a múltiples cocontratantes emite un elevado número de facturas y de facturas rectificadas, estas últimas, en particular, para la concesión de descuentos, la devolución de mercancías y en caso de error.

11 Sucede frecuentemente que KFP recibe con un retraso notable los acuses de recibo de facturas rectificadas de parte de los adquirentes, o que ni siquiera los recibe. A menudo la obtención de tales acuses exige reiterar la petición e intercambios de correspondencia e implica la obligación de llevar un seguimiento de la entrega de dichos acuses de recibo.

12 KFP solicitó al Minister Finansów un dictamen que confirmara su interpretación del artículo 29 de la Ley del IVA, al considerar que tenía derecho a reducir la base imponible y la cuota del IVA adeudado sobre la base de la factura rectificada computada en la declaración del IVA correspondiente al período en que se emitió esa factura, aun cuando en la fecha de presentación de la declaración no tuviera en su poder el acuse de recibo de dicha factura rectificada.

13 En un dictamen particular de 10 de abril de 2009, el Minister Finansów declaró que de una interpretación literal del artículo 29, apartado 4a, de la citada Ley se desprende que la reducción de la cuota del IVA adeudado por el vendedor está supeditada a que éste tenga en su poder un acuse de recibo de la factura rectificada entregado por el adquirente, careciendo de pertinencia las dificultades prácticas que KFP pudiera experimentar para obtener dicho acuse de recibo.

14 Tras un recurso administrativo infructuoso, KFP presentó una demanda ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administrativo de Varsovia) invocando una infracción, en primer lugar, del artículo 29, apartados 4a y 4c, de la Ley del IVA, en conexión con los artículos 73 y 79 de la Directiva IVA, derivada de una violación del principio de neutralidad del IVA, en segundo lugar, del principio de proporcionalidad, en tercer lugar, del principio de prioridad del Derecho de la Unión y, en cuarto lugar, de normas procesales, en particular por negarse a aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

15 El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, por una parte, consideró que el artículo 29, apartado 4a, de la Ley del IVA obliga al sujeto pasivo que quiere reducir su base imponible a obtener la prueba de la entrega de la factura rectificada al adquirente de los bienes o servicios.

16 Por otra parte, ese tribunal consideró que el citado artículo 29, apartado 4a infringe el Derecho de la Unión, ya que los artículos 73 a 92 de la Directiva IVA no establecen la obligación de disponer de un acuse de recibo de una factura rectificada y la introducción, por el legislador nacional, de tal obligación contraviene los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad. En efecto, esa disposición de Derecho nacional hace que no se tenga en cuenta la base real reducida de imposición y establece requisitos formales que exceden de lo necesario para el control de posibles abusos.

17 El Minister Finansów recurrió en casación tal sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Alega que, al exigir un acuse de recibo de una factura rectificada, el legislador nacional se limitó a hacer uso de la facultad que le reconoce la Directiva IVA para elegir las formas y los medios de ejercer el derecho a reducir la base imponible. Tal requisito pretende garantizar la regularidad de las operaciones y no infringe el principio de neutralidad del IVA ni el de proporcionalidad.

18 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Una condición como la establecida en el artículo 29, apartado 4a, de la [Ley del IVA], que supedita el derecho a reducir la base imponible fijada en una factura a que, antes de que expire el plazo para la presentación de la declaración tributaria correspondiente al período fiscal en el que el adquirente de los bienes o servicios haya recibido la factura [rectificada], el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de dicha factura de parte del adquirente de los bienes o servicios ¿está comprendida en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva [IVA] que establece que, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente en las condiciones que los Estados miembros determinen, y no infringe dicha condición el principio de neutralidad del IVA ni el principio de proporcionalidad?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Mediante la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como figura en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA y si dicho requisito contraviene los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

20 Por lo que respecta a la cuestión de si el requisito controvertido en el asunto principal está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, procede recordar que de los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional a su precio y que 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 las operaciones de que se trata, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

21 En particular, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece que «la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen».

22 Además, en virtud del artículo 273 de dicha Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que se respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera y que esta facultad no se utilice para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de la misma Directiva.

23 Dado que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en

cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados, a efectos de proceder, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, a la correspondiente reducción de la base imponible.

24 En el caso de autos no se discute que, si se reduce el precio después del momento en que la operación quede formalizada, la normativa polaca controvertida en el asunto principal supedita la correspondiente reducción de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios, ni que este requisito pretende garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, tal como alegó, en particular, el Gobierno polaco.

25 Tal requisito está comprendido simultáneamente en el concepto de condición del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA y en el de obligación del artículo 273 de dicha Directiva.

26 Por lo que respecta a si los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad se oponen a tal requisito, procede recordar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 16).

27 Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Goldsmiths, antes citada, apartado 15).

28 De la jurisprudencia también se desprende que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias Goldsmiths, antes citada, apartado 21, de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 39 y la jurisprudencia allí citada, así como de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-225, apartado 27).

29 Consiguientemente, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, los citados principios pueden exigir que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado (sentencia Stadeco, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

30 Además, por lo que respecta a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva IVA, de prever que el excedente del IVA se traslade al período impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que las modalidades establecidas por los Estados miembros a este respecto no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de este impuesto (sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, Rec. p. I-7289, apartado 45).

31 El Tribunal de Justicia señaló que tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable (sentencia Comisión/Hungría, antes citada, apartado 45).

32 En el caso de autos, debe señalarse que la posesión, por el proveedor de bienes o servicios, de un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede demostrar que este último está informado de que debe calcular su posible derecho de deducción del IVA sobre la base de dicha factura rectificada.

33 En principio, el requisito controvertido puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. De ello se deduce que la República de Polonia puede sostener válidamente que dicho requisito persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA.

34 La República de Polonia ha señalado ante el Tribunal de Justicia que el requisito controvertido en el asunto principal, por una parte, sólo se aplica a las operaciones interiores y, por otra parte, no va acompañado de ninguna exigencia de forma y, por tanto, puede satisfacerse por cualquier medio idóneo. Puede considerarse que dicho requisito, en principio, no es excesivamente constrictivo para los sujetos pasivos, proveedores de bienes o servicios.

35 Sin embargo, KFP alegó en la vista que, en la práctica, la Administración sólo acepta una forma específica de acuse de recibo, a saber, una copia de la factura rectificada en la que el destinatario de los bienes o servicios estampa un sello.

36 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar qué formas de acuse de recibo acepta la Administración Tributaria como prueba de que se ha cumplido el requisito controvertido en el asunto principal.

37 Además, dado que la posesión del acuse de recibo de que se trata permite al proveedor de los bienes y servicios calcular el IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificada o recuperar la totalidad del excedente de IVA ingresado en la Administración Tributaria, dicho requisito no cuestiona, en principio, la neutralidad del IVA.

38 Sin embargo, al ser la posesión de un acuse de recibo, en el Derecho interno, una *conditio sine qua non* para el cálculo del IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificada o para la recuperación del excedente de IVA ingresado, procede señalar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, que la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el proveedor de los bienes o servicios es imposible o excesivamente difícil obtener tal acuse de recibo en un plazo razonable.

39 A este respecto, KFP precisó, sin ser rebatida, que el Derecho polaco no impone al destinatario de los bienes o servicios ninguna obligación jurídicamente vinculante de acusar recibo de una factura rectificada, lo que compete verificar al órgano jurisdiccional remitente.

40 Si la recuperación en un plazo razonable, por el proveedor de los bienes o servicios, del excedente del IVA ingresado en la Administración Tributaria sobre la base de la factura inicial resulta imposible o excesivamente difícil por la condición controvertida en el asunto principal, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación en cuestión ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

41 A este respecto pueden servir tanto copias de la factura rectificada y del recordatorio remitido al destinatario de los bienes o servicios para que envíe el acuse de recibo como, tal como KFP alegó en la vista sin ser rebatida, justificantes de pagos o la presentación de asientos contables que permitan identificar el importe que el sujeto pasivo percibió efectivamente del destinatario de los bienes o servicios por la operación de que se trate.

42 Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que:

— el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;

— los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

Costas

43 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 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 Segunda) declara:

El requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

Firmas