Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 21 de marzo de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Prestaciones de servicios relacionados con el ocio y la mejora de la forma física — Venta de carnets de acceso a servicios cuya existencia real se demuestra mediante una caja registradora y tiques de caja — Base imponible — Error en el tipo impositivo — Principio de neutralidad fiscal — Regularización de la deuda tributaria con motivo de una modificación de la base imponible — Práctica nacional que no permite, si no hay factura, corregir el importe del IVA y devolver el exceso de IVA pagado — Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Excepción del enriquecimiento injusto»

En el asunto C-606/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 23 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de septiembre de 2022, en el procedimiento entre

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

y

B. sp. z o.o., anteriormente B. sp.j.,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. N. Wahl (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Séptima, y el Sr. J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: polaco.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, por los Sres. B. Kołodziej y T. Wojciechowski;

– en nombre de B. sp. z o.o., por los Sres. R. Baraniewicz, T. Pabiański y J. Tokarski, doradcy podatkowi, y por el Sr. A. Zubik, radca prawny;

– en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 16 de noviembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, apartado 2, y 73 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de igualdad de trato.

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Administración Tributaria de Bidgostia, Polonia) y la entidad B. sp.j., posteriormente, tras la presentación de la referida petición, B. sp. z o.o., relativo a la denegación, por la Administración tributaria, al no existir factura, de una declaración de ingreso indebido por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en favor de B., como resultado de las declaraciones de IVA rectificativas presentadas por esta última.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»

4 A tenor del artículo 73 de esta 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 78 de dicha Directiva establece:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;

[…]».

6 El artículo 220, apartado 1, de la misma Directiva dispone que:

«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;

[…]».

7 El artículo 226 de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[…]

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios […], en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;

[…]

8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[…]».

8 El artículo 226 *ter* de esta Directiva, introducido por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112, en lo que respecta a las normas de facturación (DO 2010, L 189, p. 1), y aplicable desde el 1 de enero de 2013, dispone:

«Por lo que respecta a las facturas simplificadas expedidas con arreglo al artículo 220 *bis* y al artículo 221, apartados 1 y 2, los Estados miembros exigirán como mínimo los siguientes datos:

a) la fecha de expedición de la factura;

b) la identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios;

c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados;

d) el importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo;

e) en caso de que la factura expedida sea un documento o un mensaje asimilado a una factura de conformidad con el artículo 219, la referencia expresa e inequívoca a dicha factura inicial y una referencia a las especificaciones que se modifiquen.

Los Estados miembros no podrán exigir más información sobre las facturas que aquella a la que hacen referencia los artículos 226, 227 y 230.»

Derecho polaco

9 El artículo 29 de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535), en su versión en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013 (Dz. U. n.º 177, posición 1054), disponía:

«4a Cuando se reduzca la base imponible respecto de la 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.»

10 Esta Ley, en su versión en vigor a partir del 1 de enero de 2014 (Dz. U. de 2016, posición 710), comprende un artículo 29a, cuyos apartados 13 y 14 tienen el siguiente tenor:

«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.»

11 El artículo 3 del rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (Decreto del Ministro de Hacienda sobre Cajas Registradoras) de 14 de marzo de 2013 (Dz. U. 2013, posición 363), establece:

«[…]

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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 B. realiza una actividad de prestación de servicios relacionados con el ocio y la mejora de la forma física, a saber, la venta de carnets que permiten acceder a los locales de un club deportivo y utilizar libremente sus instalaciones. En 2016 decidió, conforme a la nueva doctrina fiscal polaca en la materia, aplicar un tipo impositivo de IVA reducido (8 % en lugar de 23 %) a dichas prestaciones de servicios.

13 Consecuentemente, el 27 de enero de 2016, B. presentó diversas declaraciones de IVA rectificativas por los meses de enero a marzo, de junio a octubre y de diciembre de 2012, así como por los meses de enero, febrero, noviembre y diciembre de 2013 y enero, febrero, abril y mayo de 2014.

14 Mediante resolución de 22 de junio de 2017, el Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (director de la Segunda Oficina Tributaria de T., Polonia) denegó la declaración de ingreso indebido por IVA en favor de B. correspondiente a los períodos antes mencionados, indicando en particular que, mientras no se rectificara con arreglo a la Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios el documento que confirmaba la realización de una actividad sujeta al impuesto, el sujeto pasivo no tenía derecho a rectificar sus registros ni sus declaraciones.

15 Mediante resolución de 24 de noviembre de 2017, el Director de la Administración Tributaria de Bidgostia confirmó la anterior resolución, señalando que no existían disposiciones legales que regularan la posibilidad de rectificar la base imponible y el impuesto devengado consignados en las declaraciones de IVA de los períodos impositivos a que se refería la solicitud de declaración de ingreso indebido por IVA en los casos de ventas de tiques o carnets de entrada que permiten utilizar las instalaciones de que se trata no documentadas mediante factura. En efecto, se entendió que, al no haberse emitido facturas por las referidas ventas, B. no podía emitir facturas rectificativas. Por lo tanto, B. estaba obligada a ingresar en el Tesoro Público polaco, una vez aplicado el régimen de deducciones, el importe íntegro percibido de los consumidores finales como impuesto devengado.

16 En los trámites del recurso interpuesto por B. contra esta última resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bidgostia, Polonia), este la anuló mediante sentencia de 7 de marzo de 2018, al considerar, en particular, que el artículo 3, apartados 3 a 6, del Decreto del Ministro de Hacienda sobre Cajas Registradoras no cubría la totalidad de los supuestos constitutivos de un motivo de rectificación, de suerte que esta última era igualmente posible en otras situaciones. Entendió, en consecuencia, que el sujeto pasivo tenía derecho a rectificar el importe del impuesto devengado sobre las ventas documentadas mediante tiques de caja. Consideró que el hecho de que no se hubiera entregado tique de caja original al comprador no representaba un obstáculo para el reconocimiento de tal derecho, pues la caja registradora permitía una lectura múltiple de los datos que se registran en ella. De esta manera, consultar la memoria de dicha caja registradora era un medio fiable de obtener la prueba de la operación que debía rectificarse debido a un error cometido por el sujeto pasivo.

17 El Director de la de la Administración Tributaria de Bidgostia interpuso recurso de casación contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bidgostia) ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

18 En tales circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva [2006/112], 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 virtud de la cual 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 más elevado se haya documentado mediante una caja registradora, habiendo sido confirmada mediante recibos de caja y no mediante facturas con IVA, sin que haya variado el precio a raíz de esta rectificación (el valor bruto de la venta)?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio que se le ha planteado. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 25 y jurisprudencia citada).

20 Para ello, el Tribunal de Justicia puede extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión las normas y los principios del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal (sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 26 y jurisprudencia citada).

21 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente acertó al citar el artículo 78, letra a), de la Directiva 2006/112 como parte del marco jurídico aplicable al litigio principal, toda vez que esa disposición especifica los elementos que componen la base imponible definida en el artículo 73 de la expresada Directiva, al que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial.

22 Procede entender, por tanto, que esta cuestión va dirigida a que se dilucide, en esencia, si los artículos 1, apartado 2, y 73 de la citada Directiva, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, deben interpretarse, en vista de los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el IVA devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tiques de caja registradora.

23 A este respecto, debe observarse que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 36 y jurisprudencia citada).

24 De aquí se sigue que la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate vulneraría de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA dejando a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 21 octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 55).

25 Así pues, para comenzar, es necesario determinar si cuando un sujeto pasivo ha aplicado a las operaciones sujetas al IVA que realiza, por error, pero de conformidad con las directrices facilitadas inicialmente por la Administración tributaria de que se trate, el tipo de IVA normal, en este caso, un tipo del 23 %, mientras que el tipo correcto era el tipo reducido del 8 %, tiene derecho a reclamar una devolución.

26 En efecto, habida cuenta de que, con arreglo al principio de neutralidad del IVA recordado en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia, el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 34 y jurisprudencia citada), debe considerarse que el precio convenido entre este último y el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios incluye el IVA sobre dichas operaciones, hayan sido facturadas o no (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartado 34).

27 Tal interpretación se deriva del artículo 78, letra a), de la Directiva 2006/112, según el cual el propio IVA no está comprendido en la base imponible, lo que implica que el IVA está siempre comprendido, de pleno derecho, en el precio convenido, incluso en caso de error del sujeto pasivo al determinar el tipo aplicable.

28 No obstante, de la jurisprudencia se desprende que la anterior consideración no priva necesariamente al sujeto pasivo de un derecho a la devolución, frente a la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, de la totalidad o de parte del exceso de IVA que cobró por error a los consumidores finales y pagó a la mencionada Administración. Esto es particularmente cierto cuando ese sujeto pasivo, a causa de la aplicación de un tipo de IVA erróneo, ha sufrido un perjuicio derivado de una disminución del volumen de ventas (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 42 y jurisprudencia citada). Dicho de otro modo, la inexistencia de pérdida o desventaja económicas no es necesariamente el corolario del traslado íntegro del IVA al consumidor final, toda vez que, aun en ese supuesto, el operador económico puede haber sufrido una pérdida debido a la disminución del volumen de sus ventas (sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 56).

29 A continuación, una vez sentado el principio del derecho del sujeto pasivo a la devolución de la totalidad o de una parte del exceso de IVA en cuestión, procede examinar si la Administración tributaria del Estado miembro puede subordinar el ejercicio de ese derecho al requisito previo de una rectificación de las facturas en las que se consignó el IVA erróneo, denegando sistemáticamente la devolución, por tanto, si las operaciones económicas del sujeto pasivo, por su naturaleza y su importe, no dieron lugar a ninguna factura, de modo que no podría haber rectificación de facturas, sino a la emisión de tiques de caja registradora.

30 A este respecto, importa indicar que la Directiva 2006/112 no trata de la rectificación de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos en caso de aplicación de un tipo de IVA erróneo. Corresponde, en consecuencia, a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, la posibilidad de corregir un tipo indebidamente aplicado.

31 Pues bien, al imposibilitar dicha corrección cuando la actividad económica del sujeto pasivo no conduce a la emisión de facturas, sino a la entrega de simples tiques de caja registradora, sin considerar la posibilidad de efectuar una rectificación exhaustiva y fiel de las declaraciones de

IVA correspondientes a las operaciones de que se trate, en particular, a través de los datos conservados en la memoria de dicha caja registradora, una práctica como la de la Administración tributaria del Estado miembro del presente asunto incumple el principio de efectividad.

32 Por lo que respecta al principio de igualdad de trato, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato, solo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos (sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 24 y jurisprudencia citada).

33 Basta con señalar que, en el presente asunto, el sujeto pasivo, siguiendo la interpretación postulada inicialmente por la Administración tributaria nacional, aplicó el tipo de IVA del 23 %, por lo que resultó necesariamente perjudicado frente a los competidores directos que hubieran aplicado el tipo de IVA reducido del 8 %, ya fuera por la repercusión total o parcial de ese tipo vía precios, en detrimento de su competitividad a la vista de los precios ofrecidos por los competidores en cuestión y con ello, posiblemente, en detrimento de su volumen de ventas, ya fuera por la disminución de su margen de beneficios con el fin de mantener precios competitivos. En consecuencia, una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente es también contraria al principio de neutralidad fiscal.

34 Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho de la Unión permite que se rechace, en el marco de un sistema jurídico nacional, la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando esta pueda producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 48).

35 Así, la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, tasas y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de tales tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 25 y jurisprudencia citada).

36 Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 26 y jurisprudencia citada).

37 En consecuencia, únicamente a condición de que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su totalidad podrá un Estado miembro negarse a devolver el exceso de IVA aplicado ilegalmente por el motivo de que dicha devolución generaría un enriquecimiento sin causa para el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 28), extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

38 En efecto, el Tribunal de Justicia ha indicado al respecto que la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que la devolución de un impuesto recaudado indebidamente a la luz del Derecho de la Unión generaría para un sujeto pasivo constituyen cuestiones de hecho que son competencia del juez nacional, quien apreciará libremente las pruebas que se le sometan al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 30 y jurisprudencia citada).

39 Por cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva 2006/112, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, deben interpretarse, en vista de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el IVA devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tiques de caja registradora. Incluso en esas circunstancias, el sujeto pasivo que aplicó por error un tipo de IVA demasiado elevado tiene derecho a presentar una solicitud de devolución ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, y esta última solo podrá oponer el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo solicitante si demuestra, al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el referido sujeto pasivo ha sido neutralizada en su totalidad.

Costas

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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:

Los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, combinados con el artículo 78, letra a), de esta, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010,

deben interpretarse,

en vista de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato, en el sentido de que se oponen a una práctica de la Administración tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual se prohíbe rectificar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado mediante una declaración fiscal cuando se han realizado entregas de bienes y prestaciones de servicios aplicando un tipo de IVA demasiado elevado, debido a que esas operaciones no dieron lugar a ninguna factura, sino a la emisión de tiques de caja registradora. Incluso en esas circunstancias, el sujeto pasivo que aplicó por error un tipo de IVA demasiado elevado tiene derecho a presentar una solicitud de devolución ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, y esta última solo podrá oponer el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo solicitante si demuestra, al término de

un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el referido sujeto pasivo ha sido neutralizada en su totalidad.

Firmas