Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 11 de abril de 2013 *

«Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Principio de neutralidad fiscal — Devolución del impuesto pagado, en caso de denegación del derecho a la deducción al destinatario de una operación exenta»

En el asunto C-138/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 6 de marzo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de marzo de 2012, en el procedimiento entre

Rusedespred OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. S. Zlateva, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. D. Drambozova, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el 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 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; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Rusedespred OOD (en lo sucesivo, «Rusedespred») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la sección de «Impugnación y gestión de la ejecución» en Varna de la administración central de la agencia nacional de recaudación), relativo a la denegación por este último del derecho de Rusedespred a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») facturado por Rusedespred a su cliente, una vez que la administración tributaria había denegado a este último el derecho a deducir dicho IVA por el motivo de que la operación de que se trataba estaba exenta.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

4 El artículo 203 de esta Directiva dispone:

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

Derecho búlgaro

5 El artículo 12, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, en lo sucesivo, «ZDDS») dispone:

«Constituye una operación imponible toda entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido de los artículos 6 y 9 cuando es efectuada por un sujeto pasivo con arreglo a la presente ley y su lugar de ejecución se encuentra en territorio nacional, así como toda operación sometida a los tipos cero realizada por un sujeto pasivo, salvo en los casos en que la presente ley disponga lo contrario».

6 A tenor del artículo 45, apartado 3, de la ZDDS:

«Se considerarán […] operaciones exentas las entregas de edificios o partes de edificios que no sean de nueva construcción, la entrega del suelo sobre el que se levantan, y la constitución y transmisión de otros derechos reales sobre ellos.»

7 Según el artículo 70, apartado 5, de la ZDDS, no podrá invocarse el derecho a la deducción del IVA soportado si ha sido indebidamente facturado.

8 Con arreglo al artículo 85 de esta ley, será deudora del IVA toda persona que mencione este impuesto en una factura o nota en el sentido del artículo 112 de dicha ley.

9 El artículo 116 de la misma ley establece:

«(1) No se admitirán rectificaciones ni añadidos en las facturas ni en las notas relacionadas con éstas. Los documentos expedidos erróneamente o corregidos serán anulados y deberán expedirse nuevos documentos.

[...]

(3) Se consideran también documentos expedidos irregularmente las facturas y las notas relacionadas con éstas en las que se mencione el impuesto, cuando no debiera haberse mencionado.

(4) Cuando en la contabilidad del proveedor del bien o prestador del servicio o del adquirente o destinatario se recojan documentos expedidos erróneamente o corregidos, deberá dejarse constancia escrita, para cada una de las partes, en un documento que contendrá los siguientes extremos:

1. la razón de la anulación;

2. el número y la fecha del documento anulado;

3. el número y la fecha del nuevo documento expedido;

4. las firmas de las personas que hayan redactado el escrito de rectificación por cada una las partes.

(5) El emisor conservará todos los ejemplares de los documentos anulados; el proveedor o prestador del servicio y el adquirente o destinatario los contabilizarán conforme a las disposiciones de ejecución de esta ley.»

10 La devolución de los importes indebidamente pagados en concepto de impuestos se rige por los artículos 128 y 129 de la ley de procedimiento tributario y de seguridad social (danachno osiguritelen protsesualen kodeks).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El 15 de agosto de 2009, Rusedespred giró a Esi Trade EOOD (en lo sucesivo, «Esi Trade») una factura relativa a la venta y renovación de un inmueble. Esta factura mencionaba el precio del inmueble y el de la renovación, el importe del impuesto de adquisición, los derechos de registro y el importe del IVA.

12 La venta del inmueble estaba exenta del IVA, por lo que este impuesto fue calculado a partir de los otros tres elementos de la factura, es decir, el coste de la renovación, el impuesto de adquisición y los derechos de registro.

13 Posteriormente, Rusedespred incluyó la referida factura en su declaración tributaria del ejercicio correspondiente, mientras que Esi Trade ejerció su derecho a la deducción del IVA soportado.

14 En el año 2010 Esi Trade fue objeto de una inspección por parte de la administración tributaria, que, mediante liquidación complementaria de 18 de junio de 2010, denegó a Esi Trade el derecho a la deducción del IVA incluido en la factura de que se trata. Según la administración tributaria, todas las operaciones facturadas estaban exentas, de manera que la mención del IVA en la factura no estaba justificada. Dicha liquidación complementaria adquirió firmeza el 4 de abril de 2011.

15 El 9 de mayo de 2011, Rusedespred presentó una solicitud de devolución del importe indebidamente pagado ante la administración tributaria, la cual acordó practicar una inspección a esta sociedad, y, mediante liquidación complementaria de 2 de junio de 2011, denegó la devolución por el motivo de que no procedía declarar la existencia de IVA indebidamente abonado. En efecto, con arreglo al artículo 85 de la ZDDS, el IVA indicado en la factura emitida el 15 de agosto de 2009 le es exigible a Rusedespred por ser la persona que mencionó dicho impuesto en la factura.

16 El Direktor confirmó la liquidación complementaria de 2 de junio de 2011 mediante resolución de 25 de agosto de 2011, por lo que Rusedespred interpuso recurso ante el Administrativen sad Varna, alegando que la administración tributaria le había denegado erróneamente la devolución del IVA pagado de manera indebida en virtud de una operación exenta, dado que con anterioridad, mediante una liquidación complementaria firme, había denegado al destinatario de la factura el derecho a deducir dicho impuesto.

17 En el litigio principal el Direktor alegó que el impuesto mencionado en la factura controvertida se debía en virtud del artículo 85 del ZDDS. En su opinión, en el supuesto de que el sujeto pasivo considere que ha cometido un error al emitir la factura, tiene la posibilidad de corregirlo, de conformidad con el artículo 116 de la ZDDS.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de autos, a Esi Trade se le denegó mediante liquidación complementaria firme el derecho a deducir el IVA soportado. Dicho órgano jurisdiccional estima que debe considerarse que el riesgo de pérdida de IVA resultante del derecho de deducción está «completa e indiscutiblemente» eliminado. En consecuencia, entiende que solicitar al proveedor del bien o prestador del servicio el pago de dicho impuesto en virtud del artículo 85 de la ZDDS es contrario al principio de neutralidad fiscal.

19 En lo que se refiere a la posibilidad de Rusedespred de corregir la factura errónea, el órgano jurisdiccional remitente expone que, contrariamente a lo que afirma la administración tributaria, en el caso de autos tal posibilidad no existe. El procedimiento de rectificación de documentos expedidos erróneamente, regulado en el artículo 116 de la ZDDS, exige la anulación del documento tributario expedido. Sin embargo, no está permitida la anulación de la factura porque la operación a que se refiere fue objeto de una inspección tributaria y la deducción del IVA facturado le fue denegada a su destinatario mediante una liquidación complementaria firme.

20 En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el sujeto pasivo puede fundamentar su derecho a la devolución del IVA facturado por error en los principios del Derecho de la Unión que rigen el sistema común del IVA. Considerando que la solución del litigio principal depende de la interpretación del Derecho de la Unión, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Está legitimado un sujeto pasivo, conforme al principio de neutralidad fiscal, para solicitar, dentro del plazo de prescripción establecido, la devolución del IVA no adeudado e indebidamente facturado si con arreglo al Derecho interno la operación por la que repercutió el impuesto está exenta, se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y no es de aplicación la normativa establecida en la ley nacional en materia de rectificación de facturas?

2) ¿Se oponen el sistema común del IVA y los principios de equivalencia, de efectividad y de igualdad de trato a la negativa por parte de la oficina tributaria competente, basada en una disposición nacional por la que se transpone el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, a devolver a un sujeto pasivo el IVA facturado por éste, cuando dicho impuesto no se debía por tratarse de una operación exenta pero se facturó, repercutió y pagó indebidamente, si al adquirente o destinatario de los servicios ya le fue denegado por resolución firme de la inspección fiscal el derecho a deducción respecto de la misma operación, basándose en que el proveedor o prestador del servicio había repercutido ilegalmente el impuesto?

3) ¿Puede un sujeto pasivo invocar directamente los principios comunitarios que rigen el sistema común del IVA, en concreto los principios de neutralidad fiscal y de efectividad, para impugnar una disposición nacional, o su aplicación por las autoridades tributarias o judiciales, contraria a dichos principios, o a la inexistencia, contraria a dichos principios, de una disposición nacional?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y segunda

21 Mediante sus cuestiones primera y segunda –que procede examinar conjuntamente– el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base de una disposición nacional que tiene por objeto la transposición de dicho artículo, la administración tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA repercutido por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, denegó al cliente el derecho a la deducción del IVA, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.

22 Para responder a estas cuestiones, es preciso señalar, en primer lugar, que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 dispone que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora de dicho impuesto.

23 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que tales personas adeudan el IVA mencionado en una factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido, véanse las sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, apartado 29).

24 Al establecer que el IVA mencionado en la factura se adeuda, el artículo 203 de la Directiva 2006/112 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 167 y siguientes de la Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias Stadeco, antes citada, apartado 28, y Stroy trans, antes citada, apartado 32). A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que tal riesgo no existe en el litigio principal, porque la administración tributaria denegó al destinatario, mediante resolución firme, el derecho a la deducción.

25 En segundo lugar, en lo que atañe a la devolución del IVA facturado por error, ha de recordarse que la Directiva 2006/112 no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, y que, en estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartados 48 y 49, y Stadeco, antes citada, apartado 35).

26 El Tribunal de Justicia ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (véanse las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius, C-342/87, Rec. p. 4227, apartado 18, y Stadeco, antes citada, apartado 36).

27 Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la administración tributaria (véanse las sentencias Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 58 y 68, y Stadeco, antes citada, apartados 37 y 38).

28 En tercer lugar, procede recordar que los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude (véase la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 39). En particular, el requisito de que una factura errónea debe ser rectificada antes de poder obtener la devolución del IVA facturado por error garantiza, en principio, la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 42).

29 Sin embargo, estas medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia (véase la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 39 y jurisprudencia citada).

30 Consiguientemente, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos exigidos para solicitar la devolución de impuestos, los principios de neutralidad y efectividad 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 (véase la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

31 En el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que el Derecho búlgaro prevé, en principio, la posibilidad de obtener la devolución del IVA facturado por error, pero supedita el ejercicio de este derecho al requisito de que la factura errónea haya sido rectificada previamente. Según se ha señalado en el apartado 28 de la presente sentencia, tal requisito asegura la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

32 Sin embargo, también se desprende de la resolución de remisión que, según el Derecho nacional aplicable, Rusedespred ya no puede corregir la factura en cuestión una vez que la administración tributaria ha denegado al destinatario de la factura, mediante resolución firme, el derecho a la deducción del IVA mencionado en ella.

33 Por otro lado, tal como observa el órgano jurisdiccional remitente, se ha eliminado totalmente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puesto que la administración tributaria ha denegado al destinatario de la factura en cuestión, mediante resolución firme, el derecho a la deducción.

34 En estas circunstancias, procede afirmar que el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de ésta –requisito que ya no puede cumplirse– va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo previsto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112, consistente en la eliminación completa del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

35 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones primera y segunda que el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base de una disposición nacional que tiene por objeto la transposición de dicho artículo, la administración tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, denegó al cliente el derecho a la deducción del IVA, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.

Sobre la tercera cuestión

36 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, puede invocarse por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de Derecho nacional que supedita la devolución del IVA facturado por error a la rectificación de la factura errónea, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado el derecho de deducción de dicho impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.

37 Con carácter previo, hay que recordar que es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el Derecho interno, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (véase, en particular, la sentencia de 24 de enero de 2012, Domínguez, C-282/10, apartado 24 y jurisprudencia citada).

38 En lo que respecta a la posibilidad de invocar el principio de neutralidad del IVA frente a un Estado miembro, procede observar, en primer lugar, que éste es un principio fundamental del régimen común del IVA, regulado, principalmente, por la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, en particular, la sentencia Stadeco, antes citada, apartado 39 y jurisprudencia citada).

39 Seguidamente, según se desprende del apartado 35 de la presente sentencia, el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la administración tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, había denegado al cliente el derecho a la deducción del IVA, y, como consecuencia, ya no resultaba de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.

40 Según la jurisprudencia, el principio de neutralidad del IVA puede, en su caso, ser invocado por un sujeto pasivo contra una disposición nacional, o de la aplicación de ésta, que vulnere dichos principios (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 34). En circunstancias como las previstas en el apartado 35 de la presente sentencia, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, que impone al Estado miembro de que se trate una obligación incondicional y suficientemente precisa, puede ser invocado contra una disposición nacional que lo vulnere.

41 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera pregunta que el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, puede ser invocado por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de Derecho nacional que supedita la devolución del IVA facturado por error a la rectificación de la factura errónea, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado el derecho a la deducción de dicho impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.

Costas

42 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 Quinta) declara:

1) **El principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base de una disposición nacional que tiene por objeto la transposición de dicho artículo, la administración tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, denegó al cliente el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.**

2) **El principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, puede ser invocado por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de Derecho nacional que supedita la devolución del impuesto sobre el valor añadido facturado por error a la rectificación de la factura errónea, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado el derecho a la deducción de dicho impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.**

Firmas