Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 18 de marzo de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Impuestos indebidamente facturados — Buena fe del emisor de la factura — Riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Obligaciones de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C-48/20,

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 15 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2020, en el procedimiento entre

UAB «P.»

y

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. M. Safjan, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de UAB «P.», por la Sra. D. Kosacka, asesora jurídica;

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

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. J. Szczodrowski, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: polaco.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), así como del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UAB «P.» (en lo sucesivo, «P.») y el Dyrektor Izby Skarbowej w B. (Director de la Administración tributaria de B., Polonia), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) indebidamente facturado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 203 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

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

Derecho polaco

4 El artículo 108, apartado 1, 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. de 2004, n.º 54, posición 535), en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2016, posición 710) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Cuando una persona jurídica, una entidad sin personalidad jurídica o una persona física emita una factura en que se refleje el importe del IVA, estará obligada a abonarlo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

5 P. es una sociedad establecida en Lituania que ponía a disposición de empresas de transporte lituanas tarjetas de carburante que permitían a dichas empresas de transporte abastecerse de carburante en determinadas estaciones de servicio situadas en territorio polaco.

6 Al considerar que su actividad comercial consistía en adquirir carburante en estaciones de servicio polacas para revenderlo posteriormente a empresas de transporte lituanas, mediante tarjetas de carburante, P. emitió facturas de entrega de carburante a dichas empresas de transporte mencionando un importe de IVA.

7 Mediante resolución de 27 de junio de 2014, el Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (Director de la Administración tributaria de Białystok, Polonia) declaró la existencia de una deuda de P. por el IVA correspondiente al período comprendido entre el mes de marzo y el mes de diciembre de 2011, un ingreso tributario indebido por los períodos comprendidos entre marzo y junio de 2011 y una cuota de IVA que debía pagarse conforme al artículo 108 de la Ley del IVA. Además, consideró que P. no podía disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado por las facturas emitidas por las estaciones de servicio para la adquisición de carburante.

8 P. interpuso un recurso administrativo contra dicha resolución ante el Dyrektor Izby Skarbowej w B. (Director de la Sala de lo Tributario de B., Polonia).

9 Mediante resolución de 2 de octubre de 2014, el Director de la Sala de lo Tributario de B. anuló la resolución del Director de la Administración tributaria de Białystok, de 27 de junio de 2014, debido a que este había determinado el lugar de tributación de las actividades de la recurrente en el litigio principal infringiendo lo dispuesto en la Ley del IVA. Se pronunció, además, sobre el fondo del asunto, estableciendo las obligaciones tributarias de P. en materia de IVA.

10 En su resolución de 2 de octubre de 2014, el Director de la Sala de lo Tributario de B. confirmó, al igual que el Director de la Administración tributaria de Białystok, que P. no había comprado ni suministrado carburante en territorio polaco. A su juicio, las estaciones de servicio polacas suministraban directamente el combustible a las empresas de transporte lituanas, las cuales, mediante tarjetas de carburante compradas a P., se abastecían en esas estaciones de servicio disfrutando de total libertad de elección, en particular por lo que respecta a la cantidad y al tipo de carburante. En su opinión, la actividad real de P. consiste por tanto en financiar la compra de carburante en dichas estaciones de servicio por parte de las empresas de transporte lituanas mediante tarjetas de carburante. Esa actividad constituye, a su juicio, un servicio financiero exento de IVA en Polonia con arreglo a la Ley del IVA.

11 Por otra parte, en la medida en que las facturas emitidas por P. no reflejaban el desarrollo real de sus actividades, el Director de la Sala de lo Tributario de B. confirmó también que la recurrente en el litigio principal no podía disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado por las facturas emitidas por las estaciones de servicio. Consideró, además, que las facturas de venta emitidas por P. generaban a su cargo, conforme a la Ley del IVA, la obligación de pagar el importe de IVA mencionado en ellas.

12 P. interpuso recurso contra la resolución del Director de la Sala de lo Tributario de B. ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bialystok, Polonia), que, mediante sentencia de 7 de abril de 2015, anuló dicha resolución.

13 El Director de la Sala de lo Tributario de B. interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia).

14 Mediante sentencia de 17 de febrero de 2017, dicho órgano jurisdiccional anuló, por un lado, la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bialystok) de 7 de abril de 2015, por considerar que este órgano estaba obligado a evaluar, sobre la base del expediente que se le había transmitido, si las autoridades tributarias habían considerado acertadamente que la emisión de las facturas por P. había supuesto un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado y, por otro lado, devolvió el asunto para un nuevo examen.

15 Mediante sentencia de 19 de julio de 2017, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bialystok) desestimó el recurso de P., basándose en que existía un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado.

16 P. recurrió en casación esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Basándose en las sentencias de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), y de 15 de mayo de 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), el citado órgano jurisdiccional señala que la actividad real de P. consistía en financiar la adquisición de carburante por sus clientes lituanos en estaciones de servicio mediante tarjetas de carburante y que, por consiguiente, se había limitado a prestar servicios financieros a entidades lituanas, que no están sujetos al IVA en Polonia.

17 El mencionado órgano jurisdiccional señala, no obstante, que no se ha acreditado que el comportamiento de P. y de las entidades con las que contrata constituya un fraude o un abuso. En efecto, a su juicio, operaciones como las realizadas por P. fueron consideradas operaciones en cadena que tenían por objeto el suministro de carburante a empresas de transporte debido a una práctica de las autoridades tributarias polacas. Conforme a esa práctica, cada uno de los operadores implicados en la cadena de suministro de carburante realizaba una entrega de bienes a título oneroso, a saber, carburante, aunque solo se produjera de forma efectiva una entrega física de bienes.

18 Así, el órgano jurisdiccional remitente expone que, sobre la base de esta práctica, P. pudo considerar que participaba en una operación en cadena, a saber, como adquirente del carburante a las estaciones de servicio para revenderlo a las empresas de transporte lituanas. Estas recibían de P. facturas en las que se mencionaba el IVA correspondiente a ese carburante y podían solicitar su devolución en Polonia.

19 El mencionado órgano jurisdiccional precisa además que, en la medida en que el litigio principal se refiere a las declaraciones de IVA de P. relativas a períodos durante los cuales las autoridades tributarias polacas seguían la práctica nacional en cuestión, P. podía basarse válidamente en la interpretación de las disposiciones de la Ley del IVA elaborada por dichas autoridades en el contexto de consultas tributarias.

20 Dicho órgano jurisdiccional señala que, aunque P. actuó de buena fe, envió en 2011 facturas no conformes a las empresas de transporte lituanas mencionando el IVA y que, por tanto, se cumplen formalmente los requisitos de aplicación del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA, que adapta el Derecho polaco al artículo 203 de la Directiva 2006/112.

21 No obstante, recuerda que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para garantizar la neutralidad del IVA, quien expide una factura habiendo actuado de buena fe debe tener la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente mencionado en la factura, conforme a un procedimiento establecido por el Estado miembro de que se trate. Pues bien, dado que el Derecho polaco no prevé tal procedimiento cuando se ha iniciado un procedimiento tributario contra el interesado, el órgano jurisdiccional remitente señala que P. no tuvo la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente mencionado en las facturas remitidas a las empresas de transporte lituanas.

22 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, si las operaciones entre las estaciones de servicio, P. y las empresas de transporte lituanas hubieran estado correctamente sometidas al IVA, dichas empresas de transporte no habrían recibido facturas emitidas por P. en las que se mencionase indebidamente el IVA, sino facturas emitidas por las estaciones de servicio por el suministro de carburante incluyendo un importe de IVA cercano al indicado en las facturas emitidas por P.

23 Así, según dicho órgano jurisdiccional, la declaración correcta de esas operaciones por los intervinientes habría permitido también a las empresas de transporte lituanas solicitar la devolución del IVA indicado en las facturas emitidas por las estaciones de servicio, lo que demuestra —a su juicio — que la emisión por parte de P. de facturas que mencionaban indebidamente el IVA no presenta riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales para el Estado. En cambio, el referido órgano jurisdiccional destaca que la aplicación del artículo 108 de la Ley del IVA a las facturas emitidas por P., cuando la entrega de carburante por parte de las estaciones de servicio también debe quedar gravada en concepto de IVA, tiene por efecto someter una misma operación a una doble imposición de IVA.

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

«¿Deben interpretarse el artículo 203 de la [Directiva 2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen, en una situación como la controvertida en el litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 108, apartado 1, de la [Ley del IVA] a facturas que mencionen indebidamente el IVA emitidas por un sujeto pasivo que actúe de buena fe, cuando:

– el comportamiento del sujeto pasivo no haya constituido fraude fiscal, sino que resulte de una interpretación errónea de las disposiciones legales efectuada por las partes en las operaciones, apoyándose en la interpretación que de ellas había hecho la Administración tributaria y en la práctica habitual seguida en la materia al realizar dichas operaciones, que consistía en admitir erróneamente que el emisor de la factura realiza una entrega de bienes cuando en realidad presta un servicio de intermediación financiera exento de IVA, y

– el destinatario de la factura en la que se haya mencionado indebidamente el IVA habría tenido derecho a solicitar la devolución del impuesto si el sujeto pasivo que le entregó efectivamente los bienes hubiera facturado correctamente la operación?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

26 A tenor del artículo 203 de la Directiva 2006/112, cualquier persona que mencione el IVA en una factura estará obligada al pago del impuesto mencionado en dicha factura. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 26).

27 El Tribunal de Justicia ha declarado que esa disposición pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 24).

28 En ese contexto, cabe recordar que, si bien los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, 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 (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

29 Por lo que respecta al principio de neutralidad del IVA, este tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas. Por tanto, dicho sistema garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén, en principio, a su vez sujetas al IVA (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 25 y jurisprudencia citada).

30 En lo que atañe más concretamente a la devolución del IVA facturado por error, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 26 y jurisprudencia citada).

31 Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 27 y jurisprudencia citada).

32 Esta solución es aplicable, en particular, a una situación en la que el sujeto pasivo actuó de buena fe al emitir facturas que mencionaban indebidamente el IVA, en la medida en que consideró, basándose en una práctica constante de las autoridades tributarias polacas, que la puesta a disposición de tarjetas de carburante a operadores que les permitían abastecerse de carburante en estaciones de servicio no constituía un servicio financiero exento de IVA en Polonia, sino una entrega de bienes sujeta a este impuesto en ese Estado miembro.

33 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que, si bien el Derecho polaco prevé, en principio, un procedimiento que permite la regularización del IVA indebidamente facturado por un sujeto pasivo de buena fe, dicho procedimiento no es aplicable cuando se inicia una inspección tributaria contra el interesado.

34 En este contexto, procede señalar que la negativa a conceder la posibilidad de regularizar las facturas de carburante en las que se menciona indebidamente el IVA emitidas a las empresas de transporte, pese a que las entregas de carburante efectuadas por las estaciones de servicio a dichas empresas de transporte están también sujetas al IVA, equivaldría a imponer a la recurrente en el litigio principal una carga tributaria contraria al principio de neutralidad del IVA.

35 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

Costas

36 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 Sexta) declara:

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

Firmas