Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 1 de agosto de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Mención de un importe de IVA erróneo en la factura — Artículo 238 — Facturación simplificada — Prestaciones facturadas a personas que no son sujetos pasivos y a sujetos pasivos que no tienen derecho a deducir el IVA — Obligación de pagar la parte del IVA facturada erróneamente — Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales»

En el asunto C-794/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 14 de diciembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2023, en el procedimiento entre

Finanzamt Österreich

y

P GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. N. Jääskinen, Presidente de Sala, el Sr. I. Jarukaitis (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, y el Sr. A. Arabadjiev, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch, la Sra. J. Schmoll y el Sr. F. Koppensteiner, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y P.-L. Krüger, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre del Gobierno portugués, por las Sras. P. Barros da Costa y C. Bento, el Sr. R. Laires y la Sra. A. Rodrigues, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por los Sres. F. Behre y M. Herold, y posteriormente por el Sr. M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 19 de diciembre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 203 y 238 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 (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 282, p. 5; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Österreich (Administración Tributaria de Austria; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») y P GmbH en relación con la denegación por parte de la referida Administración de una solicitud de regularización de la declaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de P basándose en que esta sociedad había mencionado en sus facturas un importe de IVA calculado a un tipo impositivo erróneo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 193 de la Directiva del IVA:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

4 A tenor del artículo 203 de la citada Directiva:

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

5 El artículo 220, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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;

[…]».

6 El artículo 238 de la referida Directiva dispone:

«1. Previa consulta del Comité del IVA y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrán disponer que en las facturas relativas a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas deba figurar únicamente la información exigida en el artículo 226 *ter* en los siguientes casos:

a) cuando el importe de la factura sea superior a 100 [euros] e inferior o igual a 400 [euros], o el equivalente en moneda nacional;

b) cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten particularmente el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones previstas en el artículo 226 o en el artículo 230.

3. La simplificación prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando se exija la expedición de factura de conformidad con el artículo 220, apartado 1, puntos 2 y 3, o cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se adeuda el IVA o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 *bis* y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios.»

Derecho austriaco

7 El artículo 11, apartados 1, 6 y 12, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994) (BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG 1994»), establece:

«(1)

1. Si el empresario realiza operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, estará facultado para emitir facturas. Si realiza operaciones destinadas a otro empresario para las necesidades de la empresa de este o para una persona jurídica, siempre que no se trate de un empresario, estará obligado a emitir facturas. Si el empresario realiza una operación gravada de entrega de obras o de realización de una obra en relación con un bien inmueble destinadas a una persona que no tiene la condición de empresario, deberá emitir una factura. El empresario deberá cumplir su obligación de emitir la factura dentro de los seis meses siguientes a la realización de la operación.

[…]

(6) Para las facturas cuyo importe total no supere los 400 euros, serán suficientes las siguientes menciones, además de la fecha de emisión:

1. Nombre y dirección del empresario que haya efectuado la entrega o realizado la prestación.

2. Cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o naturaleza y alcance de la otra prestación.

3. Fecha de la entrega o de la otra prestación o período al que se refiera la prestación.

4. Contraprestación total y cuota total del impuesto correspondiente a la entrega o a la otra prestación.

5. Tipo de gravamen.

[…]

(12) Si el empresario hubiera mencionado por separado, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota impositiva pese a no ser deudor del impuesto en la operación en cuestión con arreglo a la presente Ley Federal, resultará deudor de dicha cuota en virtud de la factura, a menos que emita la correspondiente factura rectificativa para el destinatario de la entrega o de la otra prestación. En caso de rectificación, se aplicará *mutatis mutandis* el artículo 16, apartado 1.»

8 El artículo 16, apartado 1, de la UStG 1994 dispone:

«En caso de modificación de la base imponible de una operación sujeta al impuesto en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2,

1. el empresario que haya realizado dicha operación deberá rectificar en consecuencia la cuota del impuesto devengado por este concepto, y

2. el empresario destinatario deberá rectificar en consecuencia la deducción practicada por este concepto. Las rectificaciones se efectuarán en el período impositivo en el que se haya producido la modificación de la contraprestación.»

9 El artículo 239a de la Bundesabgabenordnung (Código Tributario Federal), en su redacción aplicable al litigio principal, establece:

«Cuando la carga económica de un tributo que, conforme a la finalidad de la disposición fiscal, deba recaer sobre una persona distinta del contribuyente ha sido soportada por una persona distinta del contribuyente, no procederá:

1. ninguna anotación en el haber de la cuenta corriente tributaria,

2. ningún reembolso ni transferencia ni cesión de activos,

3. ninguna utilización de estos para el pago de deudas tributarias,

si ello diera lugar a un enriquecimiento sin causa del contribuyente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 P es una sociedad de responsabilidad limitada constituida con arreglo al Derecho austriaco. Explota un área de juegos interior. En 2019, gravó el precio de entrada a esta área de juegos al tipo de IVA del 20 %. En el momento del pago de las entradas, emitió a sus clientes recibos de caja, establecidos, habida cuenta de su escasa cuantía, con arreglo a las normas de facturación simplificada previstas en el artículo 11, apartado 6, de la UStG 1994. P mencionó el impuesto correspondiente en su declaración de IVA relativa al año 2019, pero posteriormente la rectificó debido a que las entradas debían estar sujetas al tipo reducido de IVA del 13 %.

11 Mediante resolución de 18 de enero de 2021, la Administración Tributaria liquidó el IVA adeudado por P correspondiente al año 2019 sin tener en cuenta la mencionada rectificación. En su resolución, expuso que P había aplicado un tipo del IVA del 20 % sobre los ingresos procedentes de las entradas en el área de juegos interior y que había incluido el importe de dicho impuesto en sus recibos de caja. Denegó la rectificación *a posteriori* del tipo de IVA basándose, por una parte, en que no era posible modificar las facturas ni transmitir a los clientes notas de crédito correspondientes a la diferencia entre el IVA al tipo del 20 % y el IVA al tipo reducido y, por otra parte, en que tal rectificación, dado que los clientes de P habían soportado un IVA al tipo del 20 %, supondría un enriquecimiento sin causa de esa sociedad.

12 P interpuso recurso contra dicha resolución, alegando que los servicios se habían prestado «casi exclusivamente» a particulares no autorizados a deducir el IVA soportado, de modo que quedaba excluido el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y que no era necesaria una rectificación de las facturas.

13 Mediante auto de 21 de junio de 2021, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), ante el que se había planteado el litigio, planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial para saber si el artículo 203 de la Directiva del IVA podía aplicarse en el marco de dicho litigio, pese a que no existía ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

14 En su sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

15 A raíz de dicha sentencia, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) modificó, mediante sentencia de 27 de enero de 2023, la liquidación de IVA adeudada por P correspondiente al año 2019.

16 Dicho órgano jurisdiccional partió de la premisa de que fueron «(casi) exclusivamente» consumidores finales, que no podían invocar el derecho a la deducción del IVA soportado, quienes recurrieron a las prestaciones de P. Sin embargo, en la medida en que no podía excluirse que los clientes dedujeran, con razón o sin razón, el IVA facturado por P, dicho órgano jurisdiccional consideró que procedía realizar una estimación de las facturas que podían haber generado una deuda de IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA. Partió de la

hipótesis de que existía un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para una parte estimada en el 0,5 % del volumen de negocios total del área de juegos interior, es decir, alrededor de 112 del total de 22 557 facturas emitidas por P.

17 La Administración Tributaria interpuso recurso de casación contra la sentencia de 27 de enero de 2023 ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria). Alega que dicha sentencia se aparta de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968). Sostiene que no puede deducirse de dicha sentencia, mediante la que el Tribunal de Justicia examinó las cuestiones que se le habían planteado a la luz de la premisa de que el servicio controvertido en el litigio principal se prestaba exclusivamente a consumidores finales que no tenían derecho a deducir el IVA soportado, que el IVA devengado podía evaluarse sobre la base de un reparto mediante estimación entre, por una parte, los consumidores finales y, por otra, los sujetos pasivos que tienen derecho a deducir el impuesto soportado.

18 Según el órgano jurisdiccional remitente, a falta de rectificación de las facturas, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no ha sido totalmente eliminado oportunamente, por lo que podría considerarse que P es íntegramente deudor de los importes de IVA que se han mencionado en la totalidad de las facturas.

19 No obstante, si el riesgo de pérdida de ingresos fiscales debiera apreciarse, como sugiere la Abogada General en sus conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), en relación con cada una de las facturas erróneas, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de con arreglo a qué criterios procede determinar, en su caso mediante una estimación, cuáles de esas facturas presentan tal riesgo de pérdida.

20 El referido órgano jurisdiccional subraya que, en este contexto, no está claro cómo debe entenderse el concepto de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado», en el sentido de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 En esas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, con arreglo a dicha disposición, un sujeto pasivo que ha realizado una prestación de servicios y, en su factura, ha mencionado un importe del IVA calculado a un tipo impositivo erróneo, no es deudor de la parte del IVA incorrectamente facturada si la prestación indicada en la factura concreta se realizó en favor de una persona que no es sujeto pasivo, aunque el sujeto pasivo en cuestión haya realizado otras prestaciones similares en favor de otros sujetos pasivos?

2) ¿Debe considerarse “consumidor final que no goza de un derecho a la deducción del IVA soportado” en el sentido de la sentencia [de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968),] únicamente a quien no es sujeto pasivo, o puede entenderse como tal también a un sujeto pasivo que utiliza la prestación concreta solo para fines privados (o para otros fines que no dan lugar al derecho de deducción) y que no tiene derecho, por tanto, a deducir el impuesto soportado?

3) ¿Conforme a qué criterios debe valorarse, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de la Directiva [del IVA], cuáles son las facturas (en su caso, en el marco de una estimación) por las que el sujeto pasivo no es deudor del importe incorrectamente facturado por no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha realizado una prestación y mencionado en su factura una cuota de IVA calculada a un tipo erróneo es deudor de la parte del IVA que se ha facturado indebidamente a una persona que no es sujeto pasivo, aun cuando dicho sujeto pasivo ha proporcionado también prestaciones de la misma naturaleza a otros sujetos pasivos.

23 A este respecto, el artículo 203 de la Directiva del IVA establece que será deudora del IVA cualquier persona que lo mencione en una factura. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el deudor del IVA mencionado en una factura será el expedidor de dicha factura, incluso cuando no exista ninguna operación real sujeta al impuesto [sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 19 y jurisprudencia citada].

24 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 203 de la Directiva del IVA pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva. Por tanto, este artículo es aplicable cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA [sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartados 20 y 21 y jurisprudencia citada].

25 El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que en una situación en la que una parte del IVA facturado es incorrecta, el artículo 203 de la Directiva del IVA es aplicable únicamente al importe del IVA que exceda del que ha sido facturado correctamente. En efecto, en este último caso, existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, ya que podría ocurrir que un sujeto pasivo destinatario de tal factura, en el ejercicio de su derecho, proceda a deducir ese IVA sin que la Administración tributaria competente sea capaz de determinar si se cumplen los requisitos para ejercer tal derecho [sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 23].

26 De ello se deduce que la aplicación del artículo 203 de la Directiva del IVA solo está supeditada a la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, que debe evaluarse sobre la base de una factura específica y que no puede depender de que las prestaciones en cuestión del sujeto pasivo de que se trate se hayan prestado no solo a personas que no son sujetos pasivos del IVA, sino también a otros sujetos pasivos de dicho impuesto. Así pues, para apreciar la existencia de tal riesgo, es preciso comprobar si el destinatario de una determinada factura es efectivamente sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, podría invocar el derecho a deducir el impuesto soportado.

27 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha realizado una prestación y mencionado en su factura una cuota de IVA calculada a un tipo erróneo no es deudor de la parte del IVA que se ha facturado indebidamente a una persona que no es sujeto pasivo, aun cuando dicho sujeto pasivo haya proporcionado también prestaciones de la misma naturaleza a otros sujetos pasivos.

Segunda cuestión prejudicial

28 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que procede calificar de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado», en el sentido de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), no solo a personas que no son sujetos pasivos, sino también a sujetos pasivos que, en una situación determinada, no tienen derecho a deducir el IVA soportado.

29 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 25 de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

30 Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, como se ha recordado en el apartado 24 de la presente sentencia, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pretende eliminar la obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva del IVA no queda, en principio, completamente descartado mientras el destinatario de una factura que mencione indebidamente un IVA aún pueda utilizar esa factura para ejercer su derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartados 30 a 32), dado que no puede excluirse que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan que la Administración tributaria identifique, oportunamente, los motivos que se opondrían al ejercicio de ese derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 30).

31 Por tanto, el concepto de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado» debe interpretarse de manera estricta y considerar que tal riesgo existe cuando el destinatario de una factura errónea es un sujeto pasivo, incluso en el caso de que este haya podido recurrir a la prestación de que se trate para fines privados o para otros fines que no conlleven el derecho a deducción.

32 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que procede calificar de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado», en el sentido de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales)

(C-378/21, EU:C:2022:968), únicamente a personas que no sean sujetos pasivos. Así pues, los sujetos pasivos que, en una situación determinada, no tienen derecho a deducir el IVA soportado no están comprendidos en este concepto.

Tercera cuestión prejudicial

33 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de esa Directiva, una Administración tributaria o un órgano jurisdiccional nacional pueden recurrir a una estimación para determinar la parte de las facturas por las que un sujeto pasivo que ha facturado erróneamente el IVA es deudor de ese impuesto con arreglo al artículo 203 de la citada Directiva.

34 De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el litigio principal se refiere a una situación en la que el volumen de facturas emitidas por el sujeto pasivo de que se trata es muy importante, ya que dicha emisión se efectuó en el marco de un comercio masivo, sin que se conozca la identidad de los destinatarios de esas facturas.

35 Por ello, es preciso determinar de qué modo procede identificar, en tal supuesto, a efectos de la regularización del IVA indebidamente facturado, las facturas de escasa cuantía por las que el sujeto pasivo es deudor del IVA en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, cuando los destinatarios de las prestaciones y de las facturas son tanto consumidores finales como sujetos pasivos con derecho a deducir el IVA soportado.

36 Como se desprende, en esencia, del punto 33 de las conclusiones de la Abogada General, la Directiva del IVA no regula esta cuestión ni la de la carga de la prueba relativa a dicha identificación. Por tanto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro establecer los criterios con arreglo a los cuales procede determinar los casos en los que un sujeto pasivo adeuda una cuota de IVA facturada erróneamente. Sin embargo, esta autonomía procedimental de los Estados miembros está limitada por los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que los criterios antes mencionados no deben ser menos favorables que los que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructurados de forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartados 33 y 39).

37 Dado que el principio de equivalencia no se ve afectado en el caso de autos, cabe recordar, por lo que respecta al principio de efectividad, que este exige que las normas nacionales relativas, en particular, a la determinación de la parte de las facturas por las que el sujeto pasivo de que se trate, que ha facturado el IVA erróneamente, sea deudor del IVA facturado de este modo no tengan como consecuencia privar a ese sujeto pasivo de la posibilidad de regularizar o devolver el importe de IVA pagado por error, ya que el Derecho de la Unión establece tal obligación a cargo de los Estados miembros si, en particular, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si así sucede en el presente asunto, para lo que deberá tener en cuenta todas las circunstancias del asunto principal (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartados 36 y 40).

38 A este respecto, como se ha señalado en el apartado 26 de la presente sentencia, la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA debe evaluarse sobre la base de cada factura específica, comprobando si su destinatario es efectivamente sujeto pasivo del IVA.

39 Además, para determinar, de entre las facturas que mencionan una cuota errónea de IVA, aquella parte de las facturas que fueron emitidas para otros sujetos pasivos, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias pertinentes, como la naturaleza del servicio prestado, las modalidades de prestación y de facturación de ese servicio, así como cualquier información estadística sobre los destinatarios de dicho servicio de que disponga quien lo preste. A este respecto, reviste especial importancia el hecho de que, en el caso de autos, los clientes del sujeto pasivo de que se trata rara vez son otros sujetos pasivos.

40 Por lo que respecta a la posibilidad de recurrir a una estimación para identificar la parte de las facturas erróneas emitidas para otros sujetos pasivos, cabe señalar que, como indicó, en esencia, la Abogada General en los puntos 42 y 43 de sus conclusiones, el Derecho de la Unión no se opone a ello, en principio, siempre que se respeten, en el marco de tal estimación, los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartados 36 y 37).

41 Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de neutralidad fiscal, es preciso subrayar 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. Sin embargo, 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 de marzo de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilidad de rectificación en caso de tipo erróneo), C-606/22, EU:C:2024:255, apartados 23 y 24].

42 En caso de que se emitan facturas erróneas que incluyan una cuota de IVA demasiado elevada, el respeto del referido principio queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expida la factura haya eliminado completamente, oportunamente, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 28).

43 Por lo que respecta, en segundo lugar, al principio de proporcionalidad, este exige, en particular, que los datos utilizados para realizar una estimación del número de facturas erróneas emitidas para sujetos pasivos sean exactos, fiables y estén actualizados. Además, tal estimación solo puede dar origen a una presunción *iuris tantum*, que puede ser destruida por el sujeto pasivo emisor de dichas facturas, sobre la base de pruebas en contrario (véase la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 42).

44 A este respecto, el respeto del derecho de defensa del sujeto pasivo implica, en particular, que antes de que se adopte una medida que sea lesiva para el sujeto pasivo, este debe poder expresar debidamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión, en particular impugnar la exactitud de la estimación de que se trate y explicar las

circunstancias que justifican dicha impugnación. El principio de proporcionalidad exige, además, que el nivel de prueba exigido a tal fin no sea excesivamente elevado (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartados 43 y 44).

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de dicha Directiva, una Administración tributaria o un órgano jurisdiccional nacional puedan recurrir a una estimación para determinar la parte de las facturas por las que un sujeto pasivo que ha facturado erróneamente el IVA es deudor de ese impuesto con arreglo al artículo 203 de la citada Directiva, siempre que se tengan en cuenta, a efectos de tal estimación, todas las circunstancias pertinentes y que el sujeto pasivo tenga la posibilidad, respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad y el derecho de defensa, de cuestionar los resultados obtenidos mediante ese método.

Costas

46 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 Novena) declara:

1) **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, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   un sujeto pasivo que ha realizado una prestación y mencionado en su factura una cuota de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculada a un tipo erróneo no es deudor de la parte del IVA que se ha facturado indebidamente a una persona que no es sujeto pasivo, aun cuando dicho sujeto pasivo haya proporcionado también prestaciones de la misma naturaleza a otros sujetos pasivos.

2) **La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695,**

   debe interpretarse en el sentido de que

   procede calificar de «consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] soportado», en el sentido de la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), únicamente a personas que no sean sujetos pasivos. Así pues, los sujetos pasivos que, en una situación determinada, no tienen derecho a deducir el IVA soportado no están comprendidos en este concepto.

3) **La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695,**

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a que, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, una Administración tributaria o un órgano jurisdiccional nacional puedan recurrir a una estimación para determinar la parte de las facturas por las que un sujeto pasivo que ha facturado erróneamente el impuesto sobre el valor añadido es deudor de ese impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, siempre que se tengan en cuenta, a efectos de tal estimación, todas las circunstancias pertinentes y que el sujeto pasivo tenga la posibilidad, respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad y el derecho de defensa, de cuestionar los resultados obtenidos mediante ese método.

Firmas