



# Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido

**Enrique de Miguel Canuto**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Valencia*

## Extracto

Caso de IVA mencionado en factura al margen de un hecho imponible donde se origina una cuota que *a posteriori* tendrá el tratamiento de cuota indebida. ¿El expedidor puede regularizar la cuota ingresada en el Tesoro? ¿El destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor? El Tribunal de la Unión ha introducido la noción de eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como presupuesto para la regularización de la cuota por el expedidor.

**Palabras clave:** IVA; «riesgo de pérdida de ingresos fiscales».

Fecha de entrada: 07-07-2019 / Fecha de aceptación: 01-08-2019

**Cómo citar:** Miguel Canuto, E. de. (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 5-32.



# The risk of loss of tax revenue in the absence of VAT taxable event

Enrique de Miguel Canuto

## Abstract

VAT case mentioned in invoice, regardless of a taxable event, a fee is created that a posteriori will have the undue pay treatment. Can the invoice sender recover the amount deposited in the Treasury? Can the recipient of the invoice deduct the fee paid to the sender? the Court of the European Union has resorted the notion of elimination of the risk of loss of tax revenue, as a requirement for the recovery of the fee by the sender.

**Keywords:** VAT; «the risk of loss of tax revenue».

**Citation:** Miguel Canuto, E. de. (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 5-32.



## Sumario

1. Introducción
2. Caso Schmeink & Cofreth
  - 2.1. Operaciones ficticias
  - 2.2. Potestad reglada
3. Caso Stadeco
  - 3.1. Irrelevancia de la localización
  - 3.2. Rectificación de la factura
  - 3.3. Enriquecimiento sin causa
4. Caso Story Trans EOOD
  - 4.1. Repercutibilidad sin deducción
  - 4.2. Ausencia de reciprocidad
5. Caso Rusedespred OOD
  - 5.1. Eliminación del riesgo
  - 5.2. Devolución sin rectificación

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## 1. Introducción

Caso de impuesto sobre el valor añadido (IVA) cargado en factura al margen de un hecho imponible se origina una cuota que *a posteriori* tendrá el tratamiento de cuota indebida. El supuesto está previsto pero sus consecuencias no están reguladas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA de 2006) (Colao Marín, 2018; Van Doesum, 2013; Sanz Clavijo, 2009; De la Feria, 2009; Terra y Kajus, 2018). Se suscita el interrogante principal de si el expedidor puede regularizar la cuota después de ingresada en el Tesoro. Y también el interrogante de si el destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor (Calvo Vérguez, 2015; Capello, 2008; Checa González, 2002; Giorgi, 2005; Neira Herrera, 2006; Victoria Sánchez, 2017).

En el análisis de la regularización de esta cuota cargada en factura el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha introducido la noción de eliminación del *riesgo de pérdida* de ingresos fiscales, como presupuesto central legitimador de la regularización o devolución de la cuota para el expedidor. Las consecuencias jurisprudencialmente elaboradas son las que siguen:

- **Primera:** eliminado por el expedidor el riesgo de pérdida de ingresos el principio de neutralidad exige la *regularización* por el expedidor de la cuota considerada indebida. Dado que las medidas nacionales que tienen como objetivo la lucha contra el fraude deben jugar de manera proporcionada, no es necesaria la exigencia de buena fe para regularizar la cuota si el riesgo ha sido eliminado.
- **Segunda:** supeditar la regularización de la cuota a la *rectificación* de la factura por el expedidor *ab initio* no va más allá de lo necesario para el objetivo de eliminar el riesgo de pérdida de ingresos. Ahora bien, supeditar la regularización a la rectificación de la factura, cuando este requisito ya no puede ser cumplido porque la Administración denegó al destinatario el derecho a deducir, va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo.
- **Tercera:** en cuanto a la *deducción*, cabe denegar la deducción al destinatario de la factura cuando la Administración haya practicado liquidación al expedidor en que no haya modificado la cuota repercutida, caso de cuota de IVA cargado en factura al margen de una operación real. Porque solo es deducible la cuota devengada en una operación gravada.

Entre las facturaciones efectuadas al margen del hecho imponible cabe señalar no solo los casos de ausencia de una operación real, sino también los casos canónicos de no sujeción tipificados en la Directiva IVA de 2006 y los casos de no sujeción en un Estado implicado por localización de la operación en otro Estado. Finalmente, el TJUE en caso de cuotas indebidas por operaciones exentas ha razonado del mismo modo que el presupuesto para la regularización de la cuota indebida que es la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Al poner cada sentencia del TJUE en el contexto de las sentencias afines se alcanza un conocimiento más profundo de la doctrina jurisprudencial y al enunciar el relato fáctico de cada una conocemos mejor los elementos diferenciales integrantes de la *ratio decidendi* que singularizan a cada una en el conjunto que forman con las demás.

## 2. Caso Schmeink & Cofreth

El caso *Schmeink & Cofreth*<sup>1</sup>, resuelto por Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2000, en una cuestión prejudicial elevada por el *Bundesfinanzhof*, introduce el criterio de riesgo de pérdida de ingresos fiscales en la temática de la restitución de cuotas indebidas, en sede del IVA.

**Asunto Schmeink:** Schmeink adquirió el 50 % de las participaciones de una sociedad alemana de responsabilidad limitada por un precio de 3.781.220 marcos. En 1991, envió a esta sociedad un documento contable en el que mencionaba este importe en concepto de *prestaciones de asesoramiento que, sin embargo, jamás efectuó*. En este documento contable, Schmeink recogió un importe de IVA de 529.370,80 marcos. Esta «factura pro-forma» fue uno de los elementos utilizados por la sociedad para fundamentar una solicitud de prima fiscal a la inversión.

Tras una comprobación del IVA realizada en marzo de 1993, el Finanzamt Borken, mediante liquidación rectificadora de 1993, fijó como cuota de IVA adeudada por Schmeink el importe indicado por separado en el documento contable.

La sociedad no invocó ningún derecho a deducción amparándose en este documento contable y se lo devolvió a Schmeink en 1993. En 1994, Schmeink presentó una solicitud ante el Finanzamt Borken con el fin de obtener, de conformidad con el artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1994, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

---

<sup>1</sup> Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 (NFJ010199) (Alemania).

Schmeink interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 1995, confirmó dicha resolución. En 1997, Schmeink interpuso recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

**Asunto Strobel:** durante los años 1992 y 1993, en los que explotaba un negocio de máquinas de oficina, el Sr. Strobel envió a varias empresas de *leasing* facturas relativas a entregas que nunca se produjeron. Mediante estas facturas ficticias, el Sr. Strobel pretendía disimular las pérdidas de una de sus filiales y aparentar mejores resultados. Las facturas fueron pagadas por las empresas de *leasing*. Con posterioridad, el Sr. Strobel reembolsó a dichas empresas los importes que le habían abonado.

El Sr. Strobel aplicó el IVA a estas cantidades. Por su parte, las empresas de *leasing* dedujeron, en concepto de impuestos soportados, el importe del IVA indicado en dichas facturas.

En 1994, el Sr. Strobel presentó espontáneamente una declaración de rectificación al Ministerio Fiscal y al Finanzamt, poniendo en su conocimiento las facturas ficticias y sus destinatarios. El Finanzamt Esslingen transmitió estos datos a las Administraciones competentes respecto de los destinatarios de las facturas, para que las Administraciones procediesen a regularizar las deducciones de los impuestos soportados por estos.

Tras la declaración efectuada por el Sr. Strobel, los servicios tributarios realizaron un control y el Finanzamt fijó como cuota de IVA adeudada los importes indicados por separado en las facturas, a saber, 519.346,36 marcos para 1992 y 653.156,51 marcos para 1993. En 1995, el Sr. Strobel presentó una solicitud ante el Finanzamt con el fin de obtener, con arreglo al artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1995, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

Contra la resolución del Finanzamt el Sr. Strobel interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, que confirmó la resolución en sentencia de 1997. Contra la sentencia del Finanzgericht interpuso recurso de revisión ante el Bundesfinanzhof.

El Bundesfinanzhof acumuló estos dos asuntos. Señaló que estaba justificada la fijación del IVA de conformidad con el artículo 14, apartado 3, segunda frase, segunda posibilidad, de la UStG, Ley del IVA de 1991, puesto que Schmeink y el Sr. Strobel habían expedido facturas, que mencionaban por separado este impuesto, y las habían entregado a sus destinatarios sin haber ejecutado las prestaciones que se indicaban en ellas.

El Bundesfinanzhof recordó que el objetivo que persigue el artículo 14, apartado 3, de la UStG, es evitar fraudes cuando se expiden facturas en las que se hace constar por separado el importe del impuesto y no se efectúan las operaciones indicadas. A diferencia del artículo 14, apartado 2, de la UStG, el legislador no previó en el artículo 14, apartado 3, de la UStG, ninguna posibilidad de regularización para no atenuar el efecto disuasorio de esta disposición.

Según una sentencia del Bundesfinanzhof de 21 de febrero de 1980, se impone una medida de equidad en los supuestos en que quien expida la factura haya eliminado el riesgo de disminución de los ingresos fiscales en tiempo oportuno y de manera completa. En efecto, en estos casos, en particular cuando quien expide la factura logra recuperar y destruir las facturas que expidió antes de que su destinatario las utilice, o cuando quien expide la factura, sin lograr recuperarla, elimina la situación de riesgo adoptando a tiempo otras medidas, en particular mediante una declaración ante el Finanzamt competente respecto de él o del destinatario de la factura, el artículo 14, apartado 3, de la UStG no tiene ningún efecto disuasorio.

Por otra parte, el Bundesfinanzhof se refirió a la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding, asunto C-342/87 (NFJ000686), según la cual, para garantizar la aplicación del principio de neutralidad del IVA, corresponde a los Estados establecer, en sus ordenamientos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, e incluso mencionó la Sentencia del propio Bundesgerichtshof de 23 de noviembre de 1995, en la que ese tribunal consideró que, teniendo en cuenta que el artículo 14, apartado 3, de la UStG no prevé ninguna posibilidad de regularización, procede atenerse a lo establecido en la sentencia Genius Holding, mediante una exención del impuesto autorizada por el artículo 227 de la Abgabenordnung, Ley General Tributaria.

Sin embargo, el Bundesfinanzhof señaló que la exigencia de buena fe para permitir la regularización no puede deducirse del sistema del artículo 14, apartado 3, de la UStG. Esta exigencia, que resulta de la jurisprudencia del TJUE, no se deriva del principio de neutralidad. Limitar la posibilidad de deducción de quien expide la factura a los supuestos de buena fe no es ni suficiente ni conforme con la lógica interna del sistema del IVA.

Debe tenerse más bien en cuenta, como criterio para excluir la regularización del importe del impuesto mencionado en la factura, si el destinatario de la factura pudo obtener efectivamente la correspondiente deducción fiscal. Si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de una factura, quien haya expedido dicha factura sería considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

Supeditar la posibilidad de regularización a que se demuestre la buena fe de quien expide las facturas supondría asimilar el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (Sexta Directiva), sobre deducción de cuota mencionada en una factura por cualquier persona, a una disposición penal. El hecho de imputar definitivamente a alguien el impuesto indicado dependería exclusivamente de un «comportamiento reprochable», el hecho de obrar de mala fe, lo que podría suscitar problemas en el plano de la constitucionalidad.

## 2.1. Operaciones ficticias

Mediante su segunda cuestión, el tribunal remitente pregunta si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expide la factura<sup>2</sup>.

Debe partirse, en primer lugar, de que, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, está sujeta al IVA, en las operaciones de régimen interior, cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos. En segundo lugar, la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega o de la prestación pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

Pese a la evocación del Tribunal remitente, que recordó que, según la sentencia del caso *Genius Holding*, quien expide la factura solo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado si demuestra su buena fe, el TJUE en el caso *Schmeink & Cofreth* volvió a deliberar sobre el tema, alcanzando una conclusión distinta.

En tal sentido señaló que, a diferencia del caso *Genius Holding*, en los litigios presentes se eliminó por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, bien porque quien expidió la factura la recuperó y destruyó antes de que el destinatario la utilizase, o bien porque, habiéndose utilizado la factura, quien la expidió pagó el importe indicado en ella por separado.

En los casos en que quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad<sup>3</sup> del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

Procede recordar que las medidas que los Estados están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (Sentencia de 21 de marzo de 2000, caso *Gabalfrisa*, asunto C-110/98 –NFJ008483–, apartado 52). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cues-

<sup>2</sup> Apartado n.º 43.

<sup>3</sup> El TJUE salta al trampolín de los principios abstractos, desconectando la argumentación de la normativa enunciada en la directiva.

tionen la neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación común en la materia.

Por tanto, debe señalarse que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal (en este sentido, la Sentencia de 11 de junio de 1998, caso *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, asunto C-361/96 –NFJ006216–, apartados 29 y 30).

En cambio, cuando no se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como ocurría en el caso *Genius Holding*, los Estados pueden supeditar la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado al requisito de que quien expide la factura demuestre su buena fe. En efecto, como señaló el tribunal remitente, si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de la factura, quien haya expedido la factura sin obrar de buena fe puede ser considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales<sup>4</sup>.

Por último, debe destacarse que, como señaló la Comisión, el Derecho de la Unión no impide a los Estados considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su derecho interno.

Procede responder a la segunda cuestión que, 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 dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

La sentencia del caso *Schmeink & Cofreth* supone un giro jurisprudencial en el TJUE en el que el criterio sobre riesgo de pérdida de ingresos fiscales, inspirado en el derecho alemán, desplaza a la buena fe en la facturación, como legitimadora de la pretensión de corrección por el expedidor del impuesto indebido.

## 2.2. Potestad reglada

En la primera cuestión, caso *Schmeink & Cofreth*, el tribunal remitente preguntaba además qué procedimiento es el que debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado.

Como se desprende de los razonamientos anteriores, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamen-

---

<sup>4</sup> En este pasaje se detecta el deslizamiento semántico de la neutralidad para el contribuyente, recuperar el impuesto soportado, a la neutralidad para el fisco, evitar perder ingresos.

te facturado, por lo que los Estados pueden decidir si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior.

Señaló con acierto el abogado general en sus conclusiones que un Estado puede decidir que la regularización del IVA indebidamente facturado debe producirse durante un procedimiento administrativo ulterior para permitir que la Administración verifique, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado, que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

No obstante, cuando este riesgo ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. En efecto, de la respuesta dada a la cuestión anterior resulta que, en esa situación, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado.

Por tanto, procede responder a la cuestión que corresponde a los Estados definir el procedimiento mediante el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. El derecho tributario está compuesto de un conjunto de potestades regladas en cuyo ejercicio mediante un procedimiento la Administración impone una obligación legal a cargo del contribuyente. No hay ninguna potestad de apreciación discrecional en el derecho tributario.

### 3. Caso Stadeco

El caso *Stadeco*<sup>5</sup>, resuelto por Sentencia del Tribunal europeo de 18 de junio de 2009, tiene su origen en una cuestión prejudicial elevada por el *Hoge Raad* de Ámsterdam, en que una empresa neerlandesa presta servicios localizados en Alemania a un organismo de derecho público también neerlandés.

La actora, Stadeco, es una empresa establecida en los Países Bajos que se dedica a alquilar, montar y desmontar pabellones de ferias y exposiciones. De 1993 a 1995, Stadeco prestó servicios en Alemania y en Estados terceros por cuenta del *Economische Voorlichtingsdienst*, Servicio de información económica («EVD»), un organismo de derecho público de los Países Bajos que depende del Ministerio de Economía.

El EVD solicitó los servicios de Stadeco exclusivamente para actividades *no sujetas* al impuesto sobre el volumen de negocios en los Países Bajos y, en cuanto parte integrante

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 18 de junio de 2009, asunto *Stadeco*, asunto C-566/07 (NFJ033555) (Países Bajos).

de un organismo de derecho público, el servicio administrativo *no tenía derecho a deducción* alguna en concepto de dicho impuesto.

Las facturas por los servicios efectuados fuera de los Países Bajos indicaban los importes adeudados en concepto de impuesto que se habrían aplicado a servicios idénticos prestados en los Países Bajos. El EVD abonó dichas facturas íntegramente y Stadeco ingresó en los Países Bajos los impuestos indicados.

En 1996, la Administración comunicó a Stadeco que no adeudaba el impuesto en los Países Bajos por tales servicios, dado que no habían sido prestados allí. Entonces la actora solicitó la devolución de los impuestos abonados, cuyo importe ascendía a 230.314 florines (104.512 €). Como la Administración supeditó la devolución solicitada a la corrección de las facturas remitidas al EVD, la actora le envió la copia de una nota de crédito a tal fin. A consecuencia de ello, obtuvo dicha devolución.

Sin embargo, con ocasión de una inspección efectuada en 2000, la Administración comprobó que la actora no había entregado ninguna nota de crédito al EVD, ni corregido las facturas y tampoco le había restituido cantidad alguna. En consecuencia, la Administración practicó a la actora una liquidación complementaria sobre la totalidad de los impuestos devueltos.

Desestimada su reclamación contra la liquidación complementaria, la actora recurrió ante el Gerechtshof te's-Gravenhage, Tribunal de apelación de La Haya, que estimó su recurso y anuló la liquidación. El tribunal consideró que la corrección de los errores de las facturas no era esencial en dicho caso pues no se corría ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que la condición del EVD excluía cualquier derecho a deducción en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios.

Entonces el Staatsecretaris interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad contra la sentencia del Gerechtshof. Alega que, puesto que la actora no respetó los requisitos relativos a la rectificación de los errores de facturación, no tiene derecho a conservar la devolución del impuesto.

El tribunal remitente, el Hoge Raad, considera que, dado que, en virtud de las *normas materiales* relativas al IVA, el lugar de las prestaciones no se encontraba en los Países Bajos, la liquidación complementaria solo podía basarse en el artículo 37 de la Ley del IVA, que adapta el derecho neerlandés al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

El tribunal remitente alberga dudas respecto al nacimiento de una deuda fiscal, con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en el Estado en el que está establecido quien emite la factura cuando consta que, en virtud del sistema común del IVA, el lugar de la prestación correspondiente a esta factura está situado en otro Estado.

Si así fuera, también se pregunta si la regularización de la deuda fiscal puede supeditarse a la rectificación de la factura, cuando el destinatario de los servicios no tiene derecho

a la deducción de la cuota ya abonada. Si bien considera que no puede excluirse de antemano que los Estados tengan derecho a imponer tales requisitos para evitar el enriquecimiento sin causa.

### 3.1. Irrelevancia de la localización

El tribunal nacional pregunta si el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que no se adeuda el IVA en el Estado en que reside o tiene su establecimiento quien extiende la factura, si este ha mencionado el IVA en una factura por una operación que, en virtud de la Sexta Directiva, se considera efectuada en otro Estado miembro o en un país tercero (Van Doesum, 2013; Sanz Clavijo, 2009).

De entrada debe señalarse que, en contra de lo que alega la actora, que el artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva tenga por objeto determinar quiénes son los sujetos pasivos del IVA adeudado «en régimen interior», mientras que en el caso la actora no ha prestado al EVD servicios en el territorio de los Países Bajos, no impide que la letra c) de la disposición pueda aplicarse a los hechos del procedimiento. Por una parte, como ha puesto de manifiesto la abogada general en sus conclusiones, de los artículos 7, apartado 1, y 21, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que la expresión «en régimen interior» se refiere al conjunto del territorio de la Unión, tal como se define en el artículo 3 de la Sexta Directiva.

Por otra parte, hay que señalar que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva establece que cualquier persona que mencione el IVA en una factura o documento que le sustituya es deudora de dicho impuesto. En particular, tales personas adeudan el IVA mencionado en una factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido las Sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 1989, caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 19; de 19 de septiembre de 2000, caso Schmeink & Cofreth, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 53, y de 15 de marzo de 2007, caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

Por consiguiente, a diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al IVA, por lo que se refiere al nacimiento de la deuda fiscal prevista en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se adeuda exclusivamente porque la factura menciona el IVA, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a una factura carece de relevancia.

Al enunciar que el IVA mencionado en la factura se adeuda con independencia de la obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva (en este sentido,

las Sentencias caso Schmeink & Cofreth y Strobel, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 57 y 61; de 6 de noviembre de 2003, caso Karageorgou, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartados 50 y 53, y caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

Aunque el ejercicio del derecho a deducción se limita a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA (véase la Sentencia Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 13), el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de la factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (en este sentido la Sentencia caso Schmeink & Cofreth, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 57).

Según esta disposición, cuando un sujeto pasivo posee una factura formalizada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva, puede ejercitar ante la Administración su derecho a deducción del IVA. Pues bien, como han señalado los Gobiernos neerlandés y alemán, no puede excluirse que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la Administración comprobar en tiempo oportuno que otras consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

Puesto que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que podría generar el ejercicio del derecho a deducción del destinatario de la factura lo *soporta* el Estado miembro al que corresponda el IVA mencionado en la factura de que se trate, es en ese Estado miembro en el que se adeuda el IVA, en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

A este respecto, procede precisar que corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias concurrentes, a qué Estado se adeuda el IVA mencionado en la factura. A este respecto, pueden ser relevantes el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se expresa el importe a abonar, la lengua en que está redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.

Procede responder que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, el IVA se adeuda en el Estado al que corresponda el IVA mencionado en la factura o en cualquier documento que la sustituya, aunque la operación efectuada no esté sujeta al impuesto en dicho Estado.

Corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, a qué Estado corresponde el IVA mencionado en la factura. A este respecto, pueden ser relevantes el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se expresa el importe que debe abonarse, la lengua en que está redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios y el comportamiento de ambos.

## 3.2. Rectificación de la factura

Mediante su segunda cuestión, caso *Stadeco*, el tribunal nacional pregunta si el principio de neutralidad fiscal impide que un Estado supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado por haber sido mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario una factura rectificadora que no mencione dicho IVA, cuando este no tiene derecho a deducción del impuesto, por lo que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Partimos de que la Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, cuando no se adeuda por una operación sometida a este impuesto. De ello se desprende que corresponde a los Estados hallar una solución para esta laguna, mientras esta no sea colmada por el legislador comunitario (Sentencias, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49, y caso *Karageorgou*, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartado 49).

El TJUE ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (Sentencia caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18).

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 dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véanse las Sentencias caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 58; caso *Karageorgou*, asunto C-78/02 –NFJ015616–, y apartado 50). Por otra parte, esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (Sentencia caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 68).

El tribunal recuerda que las medidas que los Estados están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véase, por analogía, la Sentencia caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 59).

Consiguientemente, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, los citados principios pueden exigir que los Estados establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado (en este sentido, la Sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 41).

En el **asunto principal**, consta que la Administración tributaria neerlandesa en aplicación de instrucciones generales en este sentido del Staatssecretaris, supeditaron la regularización del IVA abonado por la actora a la corrección por esta de las facturas remitidas al EVD mediante la emisión de nuevas facturas o de una nota de crédito.

Puesto que tanto una factura rectificadora como una nota de crédito indican al destinatario que no se adeuda el IVA en el Estado de que se trata y que, por consiguiente, aquel no tiene derecho a deducir el impuesto, cabe razonar que tal requisito puede, en principio, garantizar la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Además, es preciso reconocer que este requisito no supedita la devolución del impuesto a una facultad de apreciación discrecional por la Administración fiscal.

Por otra parte, aunque corresponde al tribunal remitente comprobar si la actora demostró que había eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el TJUE, para proporcionar a dicho tribunal una respuesta útil, puede facilitarle las indicaciones que considere necesarias (en este sentido, Sentencias de 1 de julio de 2008, caso MOTOE, asunto C-49/07, apartado 30, y de 22 de diciembre de 2008, caso Magoora, asunto C-414/07 –NFJ031364–, apartado 33).

De la resolución de remisión se desprende que la actora remitió a la Administración neerlandesa la copia de una nota de crédito a favor del EVD aunque, en realidad, la actora no había emitido tal factura ni corregido las facturas controvertidas en el asunto principal.

En efecto, consta que, en el caso, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales solo se eliminó por el juego de la doble circunstancia de que, por una parte, la condición de organismo de derecho público del EVD y, por otra, porque el EVD hubiera recurrido a los servicios de la actora para actividades no sometidas al impuesto en los Países Bajos excluían el derecho a la deducción en este impuesto.

Sin embargo, como se ha señalado en esta sentencia, en un horizonte más amplio, no puede excluirse, de manera general, que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la Administración tributaria verificar en tiempo oportuno que tales consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

La conclusión es que, en principio, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de esta factura no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de eliminar completamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

### 3.3. Enriquecimiento sin causa

Por otra parte, caso *Stadeco*, en la medida en que de las circunstancias del proceso se desprende que la Administración neerlandesa también supedita la regularización del IVA a

que el emisor de la factura devuelva al destinatario el importe del impuesto indebidamente pagado, procede recordar que el derecho de la Unión no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa (Lasinski-Sulecki, 2014) de los beneficiarios (Sentencia de 10 de abril de 2008, caso Marks & Spencer, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 41).

Claro es que la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del derecho de la Unión solo podrán determinarse tras un análisis que tenga en cuenta todas las circunstancias concurrentes (en este sentido, la Sentencia caso Marks & Spencer, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 43).

Procede señalar que incumbe al tribunal remitente llevar a cabo dicho análisis. En concreto, puede ser pertinente, en este contexto, el extremo de si los contratos celebrados entre la actora y el EVD estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. En efecto, en el primer supuesto, podría no producirse un enriquecimiento injusto

La conclusión de la cuestión es que el principio de neutralidad fiscal no se opone, de momento, a que un Estado supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado, por ser cargado erróneamente en la factura, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario una factura rectificadora que no mencione el impuesto, cuando este sujeto pasivo no ha eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

## 4. Caso Story Trans EOOD

El caso *Stoy Trans EOOD*<sup>6</sup>, resuelto por el TJUE en Sentencia de 31 de enero de 2013, es una cuestión prejudicial elevada por el Administrativen sad Varna, de Bulgaria, en que en ausencia de una operación real se rompe la ordinaria reciprocidad entre las cuotas repercutidas por el expedidor y las cuotas deducidas por el destinatario.

Stoy Trans estaba registrada en Bulgaria de conformidad con el ZDDS, la Ley del IVA de 2006, y sus actividades principales eran el transporte de mercancías por carretera y la prestación de servicios mecanizados con equipos especializados. En el año 2009, esta sociedad *dedujo* el IVA soportado en varias facturas relativas a la recepción de combustible diésel y expedidas por sus proveedoras, Hadzhi 98 EOOD y Dieseltrans-73 EOOD.

---

<sup>6</sup> Sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, caso *Stoy Trans EOOD*, asunto C-642/11 –NFJ049737– (Bulgaria).

La Administración inspeccionó a ambas proveedoras y a sus respectivos proveedores. En esas inspecciones, se aportaron una serie de documentos. A raíz de dichas actuaciones, la Administración consideró que los documentos aportados no permitían seguir el curso del combustible y por ello entendió *que no se había producido una entrega real de bienes* respecto a las facturas en cuestión, por lo que no se cumplían los requisitos necesarios para el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, la Administración remitió a Stroy Trans una liquidación corregida en la que se denegaba la deducción del IVA por un importe total de 42.759,22 leva y se exigían intereses de demora.

Tras la confirmación de la liquidación litigiosa por parte del Direktor de la Agencia nacional de Recaudación, mediante resolución de 2011, la actora interpuso recurso ante el Administrativen sad Varna, Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, en el que alegaba que las facturas correspondían a entregas reales de bienes, por lo que la denegación del derecho a la deducción carecía de fundamento.

En el proceso principal se admitieron las conclusiones de un dictamen contable según el cual, atendiendo a los datos contables de la proveedora Dieseltrans-73 en el momento de cada venta, las cantidades de combustible vendidas a la actora estaban disponibles.

Asimismo, la actora aportó un acta de inspección en relación con su proveedora, Dieseltrans-73, y la liquidación corregida a ella remitida, emitidas antes de la liquidación litigiosa. Según los documentos presentados, se había denegado a Dieseltrans-73 el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de combustible, en parte porque los vendedores respectivos no habían presentado pruebas y en parte porque no se habían aportado las facturas originales de las compras. En cambio, por lo que respecta al IVA repercutido declarado por Dieseltrans-73, referido a la venta de combustible, se consideró que «en el ámbito de la inspección tributaria, no se ha encontrado motivo alguno para regularizar la base imponible respecto a las entregas realizadas y el IVA facturado».

La actora sostiene que la realidad de las entregas recibidas alegadas para justificar su derecho a la deducción está justificada por la liquidación corregida remitida a su proveedor, Dieseltrans-73, pues la Administración tributaria no corrigió, en dicha liquidación, el IVA repercutido declarado por ese proveedor.

El tribunal remitente se hace eco de la dispar jurisprudencia del Varhoven administrativen sad, Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, sobre la prueba de la realización de una entrega, por medio de una liquidación corregida remitida al proveedor del sujeto pasivo litigante. Hay Salas que consideran que tal liquidación no es más que una prueba entre otras y no puede, por sí sola, demostrar la existencia de una entrega real de bienes. Según otras Salas, que esa liquidación no contenga corrección alguna del IVA facturado por el proveedor significa que los servicios tributarios han emitido un documento que acredita que la operación se ha realizado y que el IVA correspondiente a la operación se ha facturado correctamente.

El tribunal remitente señala que, por su parte, el artículo 85 del ZDDS, Ley del IVA de 2006, que transpone el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, lo interpreta en el sentido de que impone la exigibilidad del IVA mencionado en una factura, tanto si la factura y la mención del IVA están justificadas como si no. Además, puesto que las disposiciones nacionales establecen que las correcciones y anulaciones de las facturas han de ser realizadas por su expedidor, sin previsión de que la Administración pueda corregirlas, el IVA cargado en factura se devenga automáticamente y la Administración no puede corregirlo.

## 4.1. Repercutibilidad sin deducción

Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta si el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 debe interpretarse en el sentido de que el IVA cargado en una factura por una persona es adeudado por esta con independencia de la existencia de una operación sujeta al impuesto y si del hecho de que la Administración no haya modificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este, puede deducirse que esa Administración reconoce que la factura documenta una operación realmente efectuada y sujeta al impuesto<sup>7</sup>.

En primer lugar, debe esclarecerse que, aun cuando se refiere a la existencia de una deuda frente a la Administración del expedidor de una factura, la cuestión litigiosa se plantea en un litigio entre la Administración y el destinatario de las facturas. El litigio se refiere al derecho del repercutido a deducir el IVA cargado en las facturas presentadas, que fue denegado por considerarse que las facturas no correspondían a entregas reales, lo cual es discutido por él. En el ámbito del litigio, en el que no ha sido parte el expedidor de las facturas, las obligaciones de este frente a la Administración solo juegan de forma indirecta, en la medida en que se ha aportado, como prueba de la existencia de las operaciones, una liquidación corregida remitida al expedidor.

En relación con la disposición que precedió al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 91/680 del Consejo, el TJUE declaró que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora de dicho impuesto. Tales personas adeudan el IVA mencionado en la factura con independencia de cualquier obligación de abonarlo por una operación comercial sometida al IVA (véase la Sentencia de 18 de junio de 2009, caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 26).

Ciertamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 167 y 63 de la Directiva IVA de 2006, el derecho a deducir el IVA facturado, por regla general, está vinculado a la realización de una operación sujeta al impuesto (véase la Sentencia de 26 de mayo de 2005,

---

<sup>7</sup> Apartado n.º 26.

caso António Jorge, asunto C-536/03 –NFJ019863–, apartados 24 y 25) por lo que el ejercicio de ese derecho no se extiende al IVA originado, en virtud del artículo 203 de dicha directiva, por la sola mención en factura (véanse las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartados 13 y 19, y de 15 de marzo de 2007, caso Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05 –NFJ024994–, apartado 23).

No obstante, en principio, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no queda completamente eliminado, mientras el destinatario de una factura que menciona un IVA indebido aún pueda utilizarla para ejercer ese derecho, según el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA de 2006 (en este sentido, la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 29). En estas circunstancias, la obligación establecida en el artículo 203 de esa directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a la deducción de las cuotas abonadas recogido en la directiva (véase la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 28).

En atención a este objetivo, dicha obligación está limitada por la posibilidad, que corresponde establecer a los Estados en sus ordenamientos internos, de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente, en los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, y en los casos en que ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (en este sentido, las Sentencias caso Genius Holding, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18; de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 56 a 61 y 63, y de 6 de noviembre de 2003, caso *Karageorgou*, asunto C-78/02 –NFJ015616–, apartado 50).

Atendida, por una parte, dicha posibilidad de corrección y, por otra, el riesgo de que la factura que menciona el IVA indebido sea utilizada por el destinatario a efectos del ejercicio del derecho a la deducción, no cabe considerar que la obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 atribuya un significado sancionador al pago adeudado.

Además, se desprende que, mientras el expedidor de una factura no invoque uno de los supuestos que permiten la corrección del IVA indebidamente facturado, la Administración no está obligada, al realizar la inspección a dicho expedidor, a comprobar si el IVA declarado corresponde a operaciones sujetas al impuesto efectuadas por dicho expedidor. Al no existir tal obligación de comprobación, de que la Administración no haya corregido el IVA declarado por el expedidor no cabe desprender que la Administración haya reconocido que las facturas expedidas corresponden a operaciones reales sujetas al impuesto.

No obstante, el derecho de la Unión no excluye que la Administración compruebe la existencia de las operaciones facturadas por un sujeto pasivo y que regularice la deuda resultante de las declaraciones efectuadas. El resultado de dicho control es, como la declaración y el pago por parte del expedidor de la factura de un IVA facturado, un dato que el tribunal nacional debe tomar en consideración al apreciar la existencia de una operación sujeta al impuesto que genera el derecho a la deducción del destinatario de la factura.

Procede pues responder que el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 debe interpretarse en el sentido de que el IVA mencionado en una factura por una persona es por ella adeudado y que de que la Administración no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este, no cabe inferir que la Administración haya reconocido que la factura corresponde a una operación real.

## 4.2. Ausencia de reciprocidad

Mediante la segunda cuestión, el tribunal remitente pregunta si que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado, cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de dicha factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado, está en oposición con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima<sup>8</sup>.

Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el derecho de la Unión exige que la existencia de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio debe ser apreciada de manera idéntica en relación tanto con el expedidor de la factura como con el destinatario de dicha factura.

Como se deduce de lo expuesto en la presente sentencia, en lo que respecta al tratamiento del IVA indebidamente facturado por no existir una operación sujeta al impuesto, de la Directiva IVA de 2006 se desprende que no se va a tratar necesariamente de forma idéntica a los dos operadores implicados, cuando el expedidor de la factura no la haya corregido. En efecto, por una parte, el expedidor de una factura es deudor del IVA mencionado en la factura aun cuando no exista una operación sujeta al impuesto, según el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción por parte del destinatario de una factura se circunscribe a las cuotas que corresponden a una operación sujeta al IVA, de conformidad con los artículos 63 y 167 de la misma directiva.

En tal situación, el respeto del principio de neutralidad fiscal (Herbain, 2015; Spassov y Todorova, 2015) está garantizado por la posibilidad, que deben recoger los Estados, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el expedidor de la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios. De ello se desprende que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que se deniegue al destinatario de una factura la deducción del IVA soportado por no existir una operación sujeta al impuesto<sup>9</sup>, cuando en la liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el IVA declarado por este último no haya sido modificado.

<sup>8</sup> Apartado n.º 39.

<sup>9</sup> El artículo 70.V de la ZDDS, Ley búlgara del IVA de 2006, dice que «no podrá invocarse el derecho a la deducción del IVA soportado si ha sido indebidamente facturado».

Ahora bien, en el presente caso la Administración dedujo que no existía una entrega sujeta al impuesto del hecho de que los proveedores no habían aportado todos los documentos exigidos durante una inspección. Como esta conclusión es discutida por la actora, corresponde al tribunal nacional efectuar su comprobación, y realizar, conforme a las normas del derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto<sup>10</sup>.

En segundo lugar, el TJUE asocia la alegación del principio de proporcionalidad y el principio de confianza legítima con su doctrina de la lucha contra el fraude.

Debe recordarse que, ciertamente, la **lucha contra el fraude**, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA de 2006 y que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse las Sentencias de 21 de febrero de 2006, caso Halifax, asunto C-255/02 –NFJ021677–, apartados 68 y 71; de 21 de junio de 2012, caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 41, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartados 35 y 36). Por lo tanto, corresponde a la Administración y a los tribunales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (en este sentido, las Sentencias de 6 de julio de 2006, caso Kittel y Recolta Recycling, asunto C-439/04 –NFJ022972–, apartado 55; caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 42, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartado 37).

No obstante, también según reiterada jurisprudencia, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva IVA de 2006 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, estuviera viciada de fraude del IVA (en este sentido las Sentencias de 12 de enero de 2006, caso Optigen, asunto C-354/03 –NFJ021489–, apartados 52 y 55; caso Kittel y Recolta Recycling, asunto C-439/04 –NFJ022972–, apartados 45, 46 y 60; caso Mahagében y Dávid, asunto C-80/11 –NFJ047391–, apartado 47, y caso Bonik, asunto C-285/11 –NFJ049266–, apartado 41).

Además, el TJUE declaró, en la sentencia caso Mahagében y Dávid (asunto C-80/11 –NFJ047391–), que la Administración no puede obligar al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA, por un lado, a verificar que el emisor de la factura tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cercio-

<sup>10</sup> Pueden verse las Sentencias del TJUE de 6 de septiembre de 2012, caso Mecsek-Gabona, asunto C-273/11 (NFJ048082), apartado 53, y de 6 de diciembre de 2012, caso Bonik, asunto C-285/11 (NFJ049266), apartado 32.

rarse de que no existen irregularidades o fraude por parte de los operadores anteriores, ni, por otro, a disponer de documentación al respecto.

De ello se desprende que un tribunal nacional que ha de determinar si ha habido o no una operación sujeta, a la que la Administración haya atribuido irregularidades cometidas por el expedidor de la factura o por uno de sus proveedores, como lagunas en la contabilidad, debe velar por que la apreciación de las pruebas no conduzca a privar de sentido a la jurisprudencia reproducida en la presente sentencia, sobre quién no sabía ni podía saber del fraude en curso, ni a obligar de forma indirecta al destinatario a efectuar comprobaciones respecto a su contratante que, en principio, no le incumben. Cuando, en la situación controvertida, la denegación del derecho a la deducción se debe a una aplicación de la Directiva 2006/112 que tiene en cuenta las exigencias derivadas de lo señalado, nada permite presumir que los principios de proporcionalidad y de confianza legítima se oponen a tal denegación.

En suma, los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no subyacer una operación real, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor, el IVA declarado por este no haya sido modificado. No obstante, si, a la vista de los fraudes o irregularidades que haya cometido el expedidor o que precedan a la operación, se considera que esa operación no se ha realizado, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde verificar al tribunal remitente.

## 5. Caso Rusedespred OOD

El caso *Rusedespred OOD*<sup>11</sup>, resuelto por Sentencia del TJUE de 11 de abril de 2013, es una cuestión prejudicial elevada por el Administrativen sad de Varna, Bulgaria, en que se examina la subordinación de la regularización de cuotas a la rectificación de la factura cuando este requisito no puede ser cumplido porque la Administración denegó al destinatario la deducción (Spassov y Todorova, 2015).

En 2009, Rusedespred OOD giró a Esi Trade EOOD 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.

Estando *exenta* de IVA la venta del inmueble, es calculado el impuesto a partir de tres elementos de la factura, es decir, el coste de la renovación, el impuesto de adquisición y

---

<sup>11</sup> Sentencia del TJUE de 11 de abril de 2013, caso *Rusedespred OOD*, asunto C-138/12 (NFJ050429) (Bulgaria).

los derechos de registro. Posteriormente, Rusedespred incluyó la factura en su declaración del ejercicio correspondiente, al tiempo que la adquirente Esi Trade ejerció su derecho a la *deducción* de la cuota de IVA soportado.

En el año 2010 las operaciones de Esi Trade, la adquirente, fueron objeto de inspección en que la Administración, que, mediante liquidación complementaria de 2010, le *denegó el derecho a la deducción del IVA incluido en la factura*. Según la Administración, las operaciones facturadas estaban exentas, por lo que el IVA cargado en factura no estaba justificado. La liquidación complementaria adquirió firmeza en 2011.

En 2011, Rusedespred presentó una solicitud de devolución del importe indebidamente pagado ante la Administración, la cual acordó practicar una inspección a esta sociedad, y, con liquidación complementaria de 2011, denegó la devolución por entender que no procedía declarar la existencia de IVA indebidamente abonado. En efecto, según el artículo 85 de la ZDDS, Ley del IVA de 2006, el IVA cargado en la factura emitida en 2009 le es exigible a Rusedespred por ser la persona que mencionó el impuesto en la factura.

El Direktor de la Agencia de recaudación confirmó la liquidación complementaria de 2011, ante lo que la actora interpuso recurso ante el Administrativen sad Varna, alegando que la denegación por la Administración de la devolución del IVA ingresado de manera indebida en virtud de una operación exenta era contraria a derecho, dado que con anterioridad, mediante una liquidación complementaria firme, había denegado al destinatario de la factura el derecho a deducir el impuesto<sup>12</sup>.

En el litigio principal el Direktor de la Agencia de recaudación alegó que el impuesto cargado en factura se debía en virtud del artículo 85 del ZDDS, Ley del IVA. En su opinión, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya cometido un error al emitir la factura, puede corregirlo, de conformidad con el artículo 116 de la ZDDS, Ley del IVA, mediante anulación del anterior documento y la expedición de un nuevo documento.

El tribunal remitente señala que, en el caso de autos, a la adquirente se le denegó mediante liquidación complementaria firme el derecho a deducir el IVA soportado. El tribunal considera que el riesgo de pérdida de IVA resultante del derecho de deducción está «completa e indiscutiblemente» eliminado. En consecuencia, entiende que solicitar al proveedor o prestador el pago del impuesto en virtud del artículo 85 de la ZDDS, Ley del IVA de 2006, es contrario al principio de neutralidad fiscal.

<sup>12</sup> Desde el punto de vista de la pretensión y el motivo, en cierto sentido el caso *Rusedespred*, en que la pretensión es la regularización o devolución de la cuota indebida y el motivo es la denegación por la Administración de la deducción al destinatario, supone el supuesto «inverso» al caso *Stroy Trans*, en que la pretensión es el reconocimiento del derecho a deducción en el destinatario y el motivo central la aceptación por la Administración de la cuota repercutida por el proveedor.

En cuanto a la posibilidad de la actora de corregir la factura errónea, el tribunal remitente expone que, contrariamente a lo que afirma la Administración, 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, permite la anulación del documento tributario expedido. Sin embargo, no está permitida la anulación de la factura cuando la operación fue objeto de inspección y la deducción del IVA facturado fue denegada a su destinatario mediante una liquidación complementaria firme.

## 5.1. Eliminación del riesgo

El tribunal remitente pregunta si el principio de neutralidad del IVA, según la jurisprudencia común en relación con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que, sobre la base de una disposición nacional de transposición, la Administración deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA repercutido por error a su destinatario, basando su negativa en que el prestador no rectificó la factura, cuando la Administración, por resolución firme, había denegado al destinatario el derecho a la deducción del IVA<sup>13</sup>.

En primer lugar, es preciso señalar que el artículo 203 de la citada directiva dispone que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora del impuesto. Se desprende de la jurisprudencia del TJUE que tales personas adeudan el IVA cargado en factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido las Sentencias de 18 de junio de 2009, caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 26, y de 31 de enero de 2013, caso Stroy Trans EOOD, asunto C-642/11 –NFJ049737–, apartado 29).

Al establecer que el IVA mencionado en factura es adeudado, el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el juego del derecho a deducción previsto en la directiva (en este sentido, las Sentencias caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 28, y caso Stroy Trans EOOD, asunto C-642/11 –NFJ049737–, apartado 32). Ahora bien, de la cuestión remitida se desprende que *tal riesgo no existe en el litigio*, porque la Administración denegó al destinatario, mediante resolución firme, el derecho a la deducción.

En segundo lugar, en cuanto a la devolución del IVA facturado por error, ha de recordarse que la Directiva IVA de 2006 no contiene ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, y que, en estas circunstancias, corresponde a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (en este sentido, las Sentencias de 19 de septiembre

<sup>13</sup> Apartado n.º 21.

de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 35).

El TJUE ha declarado que, para garantizar la neutralidad (Herbain, 2015; Spassov y Todorova, 2015) del IVA, corresponde a los Estados establecer en sus ordenamientos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebido facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (véanse las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 18, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 36).

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 indebido facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados puedan supeditar la regularización a la buena fe de quien expide la factura. Además, esta regularización no puede depender de una facultad de apreciación discrecional de la Administración (véanse las Sentencias caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 58 y 68, y caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartados 37 y 38).

En tercer lugar, recordar que los Estados están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39). En particular, el requisito de que una factura errónea debe ser rectificadas antes de poder obtener la devolución del IVA facturado garantiza, en principio, la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 42).

Sin embargo, estas medidas domésticas *no deben ir más allá de lo necesario* (Mondini, 2012) para alcanzar los objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema del IVA establecido por el derecho de la Unión (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39). Por ello, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos exigidos para solicitar la devolución, los principios de neutralidad y efectividad pueden exigir que los Estados establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto recuperar el impuesto indebido (véase la Sentencia caso *Stadeco*, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 40).

En el **litigio principal**, encontramos 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 haya sido rectificadas previamente. Tal requisito asegura la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Ahora bien, según el derecho nacional aplicable, la actora ya no puede corregir la factura una vez que la Administración ha negado al destinatario, por resolución firme, el derecho a la deducción del IVA mencionado en ella. Por otro lado, señala el tribunal remitente, que es claro que se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puesto que la Administración ha denegado al destinatario de la factura el derecho a la deducción, mediante resolución firme.

En estas circunstancias, debe afirmarse que supeditar la regularización de la cuota indebida de IVA cargada en factura al requisito de la rectificación de esta, cuando este requisito ya no puede cumplirse, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo previsto en el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, consistente en la eliminación completa del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

En conclusión, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha desarrollado la jurisprudencia común relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que, sobre la base de una disposición nacional de transposición, la Administración deniegue al prestador de un *servicio exento* la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador no procedió a rectificar la factura, cuando la Administración había denegado al destinatario el derecho a la deducción del IVA, mediante resolución firme y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto.

## 5.2. Devolución sin rectificación

Mediante su tercera cuestión, caso *Rusedespred*, el tribunal remitente pregunta si el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, 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, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado al destinatario el derecho de deducción del impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional<sup>14</sup>.

Con carácter previo, es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el derecho interno, los tribunales 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 esta persigue según el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Esta obligación de *interpretación* del derecho nacional *conforme* al derecho de la Unión es inherente al régimen del TFUE, en la medida en que permite a los tribunales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (véase la Sentencia de 24 de enero de 2012, caso Domínguez, asunto C-282/10 –NSJ042626–, apartado 24).

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 este es un principio fundamental del régimen común del IVA, regulado, principalmente, por la Directiva IVA de 2006 (en este sentido la Sentencia caso Stadeco, asunto C-566/07 –NFJ033555–, apartado 39).

<sup>14</sup> Apartado n.º 36.

Seguidamente, según se desprende de la presente sentencia, el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, se opone a que la Administración deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error, basando su negativa en que el prestador no procedió a rectificar la factura, si la Administración, por resolución firme, ha negado al destinatario el derecho a la deducción del IVA, y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación.

Según la jurisprudencia, el principio de neutralidad del IVA puede ser invocado por un sujeto pasivo *contra una disposición nacional*, o contra la resolución aplicativa de esta, que vulnere dicho principio (en este sentido, la Sentencia de 10 de abril de 2008, caso *Marks & Spencer*, asunto C-309/06 –NFJ028101–, apartado 34). En circunstancias como las concurrentes, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, que impone al Estado de que se trate una obligación incondicional y suficientemente precisa, puede ser invocado contra una disposición nacional que lo vulnere.

En suma, el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, 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, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado al destinatario el derecho a la deducción del impuesto, y, en consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto.

En un supuesto de exención el abono de la cuota supone una cuota indebida. El TJUE hace aplicación de su doctrina general de que se puede regularizar si se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos. La tesis de la sentencia es que la denegación de la deducción al destinatario elimina el riesgo de pérdida de ingresos. Lo que deja abierta la puerta a la devolución de la cuota.

En sentido crítico pueden efectuarse tres anotaciones: 1.<sup>a</sup> La aplicación de la normativa de transposición queda condicionada al previo juicio de proporcionalidad, lo que desestabiliza la certidumbre del ordenamiento doméstico. 2.<sup>a</sup> El tribunal de remisión descontextualiza el debate sobre una exención y lo traslada, sin justificación, a la doctrina sobre el riesgo de eliminación de ingresos. 3.<sup>a</sup> El TJUE se lava las manos acerca del enriquecimiento sin causa que deriva de la solución dada, para la actora repercutidora del impuesto.

## Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2015). *El derecho de deducción en el IVA*. Madrid: La Ley.
- Capello, F. (2008). Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente addebitata nei rapporti tra soggetti residenti e non residenti. *Diritto e Pratica tributaria*, 4, 721-734.
- Checa González, C. (2002). *Las deducciones y devoluciones en el IVA*. Madrid: Edersa.
- Colao Marín, P. A. (2018). *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Feria, R. de la. (2009). *The EU VAT System and the Internal Market. Doctoral Series*, 16.
- Giorgi, M. (2005). *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*. Padova: CEDAM.
- Herbain, C. A. (2015). *VAT neutrality*. Luxemburgo: Larcier.
- Lasinski-Sulecki, K. (2014). Unjust Enrichment in European Union Tax Law In Search of Balance between the Views of the Court of Justice, the General Principles of EU Law and the Constitutional Principles of EU Member States. *Intertax*, 1, 2-17.
- Mondini, A. (2012). *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*. Pisa: Pacini Editore.
- Neira Herrera, C. (2006). Devolución de ingresos indebidos en el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 279, 3-30.
- Sanz Clavijo, A. (2009). La exigibilidad del IVA por su mención en factura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución: a propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-556/07, Stadeco. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 321, 143-160.
- Spassov, Y. y Todorova, V. (2015). Paying VAT Twice and Principle of Neutrality. *Tax Planning International Indirect Taxes*, 13, 2-4.
- Terra, B. y Kajus, J. (2018). *A Guide to the European VAT Directives 2018*. Ámsterdam: IBFD. Vol. 1
- Van Doesum, A. (2013). A Law of Counteracting Forces: The Reimbursement of Overcharged, Unduly Paid, Overcollected and Overpaid VAT. *EC Tax Review*, 3, 131-144.
- Victoria Sánchez, A. (2017). Efecto retroactivo de la rectificación de facturas a efectos de la deducción del IVA soportado. *Carta tributaria*, 22, 54-57.

## Bibliografía

- Bas Soria, J. (2018). *El IVA en las operaciones internacionales*. Madrid: CEF.
- Falcón Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires: Marcial Pons.
- Van Thirl, S. (1990). The Genius Holding case: deductibility of unduly paid input VAT. *International VAT monitor*, 4.