



Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias

Enrique de Miguel Canuto

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

enrique.de-miguel@uv.es

Extracto

Cuando el Estado del proveedor es uno y el Estado del destinatario es otro, la práctica judicial pone de relieve dificultades en la definición de quién es el sujeto pasivo del IVA, dificultades imbricadas con el criterio de localización de la operación, que se agudizan con el pago de cuotas indebidas y la presencia de operaciones ficticias.

Palabras clave: ingresos indebidos; inversión del sujeto pasivo; IVA.

Fecha de entrada: 14-07-2020 / Fecha de aceptación: 31-07-2020

Cómo citar: Miguel Canuto, E. de. (2021). Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 73-100.





Reverse charge and connecting factors, with undue payments and false transactions

Enrique de Miguel Canuto

Abstract

If the country of the supplier is one and the country of the recipient is another, the judicial practice highlights difficulties in defining who is the taxpayer of VAT, difficulties mixed with the connecting factors, which are increased in presence of false transactions and the payment of undue amounts.

Keywords: reverse charge; undue payments; VAT.

Citation: Miguel Canuto, E. de. (2021). Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 73-100.





Sumario

1. Estado de la imposición
2. Caso *Markus Stoppelkamp*
 - 2.1. No establecido en el territorio interior
3. Caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*
 - 3.1. Negación del reembolso
 - 3.2. Estado del proveedor y Estado del destinatario
 - 3.3. Dualidad de reclamaciones
4. Doctrina fundamental
 - 4.1. Rechazo de la deducción
5. Caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*
 - 5.1. Operaciones ficticias
 - 5.2. Potestad reglada

Referencias bibliográficas

1. Estado de la imposición

¿Qué Estado es el Estado de la imposición, en sede del impuesto sobre el valor añadido (IVA)? Cuando el Estado del proveedor es uno y el Estado del destinatario es otro, la práctica judicial pone de relieve dificultades en la definición de quién es el sujeto pasivo ante la Administración, dificultades imbricadas con el criterio de localización de la operación, que se agudizan con el pago de cuotas indebidas y la presencia de operaciones ficticias.

Piedra angular de la sucesión de interrogantes en esta temática es la noción de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steurpflichtigen*), cuya definición resulta delimitadora del supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo a los efectos del IVA. El supuesto clásico de inversión presupone la distinción entre el Estado del prestador y el Estado de destino.

Respecto a las cuotas indebidas, la doctrina de la sentencia del caso *Genius Holding* (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea –STJCE– de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–), según la cual solo son deducibles en la declaración periódica las cuotas devengadas, y los Estados deben posibilitar la recuperación de las cuotas indebidas, ha desempeñado un papel clave en la construcción efectuada por el Tribunal de la Unión, si bien, después, será alterada por la sentencia del caso *Schmeink & Cofreth y Strobel* (STJCE de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98 –NFJ010199–).

La inversión del sujeto pasivo, en su supuesto clásico, en una operación transfronteriza, va a juego con la imposición en destino¹, como se pone de relieve en la sentencia del caso *Reemtsma Cigarettenfabriken* (STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05 –NFJ024994–), en que una empresa italiana presta servicios a una empresa domiciliada en Alemania que carece de establecimiento permanente en territorio italiano.

Cuatro casos resueltos por el Tribunal de la Unión nos van a ilustrar, proporcionando los elementos de hecho que pueden entrar en juego y los criterios conforme a los cuales,

¹ Puede verse Casas Agudo (2009), Cnossen (2017), De Miguel Canuto (2013), Falcón y Tella (2007), Merckx (2012), Villar Ezcurra (2014), Verdún Fraile (2014), Gómez Aragón (2015), Luchena Mozo (2014).

según el Tribunal de la Unión, hay que razonar para dirimir el conflicto que esté planteado, en sede de operaciones transfronterizas con inversión del sujeto pasivo.

Desde el punto de vista del hecho imponible es esencial distinguir entre bienes y servicios. La prestación de servicios a un empresario destinatario por un empresario establecido en otro Estado de la Unión no da lugar en ningún caso a una adquisición intracomunitaria y si el prestador es un empresario establecido en un Estado tercero la prestación no es en ningún caso una importación².

En una operación transfronteriza, la noción de inversión del sujeto pasivo es incompatible con la noción de adquisición intracomunitaria. En una operación intracomunitaria encontramos una «entrega intracomunitaria» en el Estado de salida y una «adquisición intracomunitaria» en el Estado de llegada, esto es, pone en juego dos hechos imponibles en dos Estados diferentes, mientras que en la inversión del sujeto pasivo solo hay un hecho imponible en el Estado de destino por tal operación³ y no se realiza ningún hecho imponible en el Estado de origen⁴.

La Directiva común, en cuanto al sujeto pasivo por inversión, no distingue entre que el empresario que presta el servicio esté establecido en un Estado de la Unión y que el empresario prestador esté establecido en un Estado tercero, sino que la solución impositiva en ambos casos es la misma. Porque el Estado de la imposición pasa a ser el Estado de destino.

2. Caso Markus Stoppelkamp

Comenzamos con el caso *Markus Stoppelkamp*⁵, resuelto por la Sentencia del Tribunal de la Unión de 6 de octubre de 2011, que tiene su origen en una cuestión prejudicial elevada por el *Bundesfinanzhof*, en relación con la *condición de no establecido* en territorio alemán

² Puede verse Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013), Bas Soria (2015), De la Feria (2009).

³ Supuesto distinto es que el vendedor adquiera el bien en el Estado de origen previamente a su venta transfronteriza, en cuyo caso habrá un hecho imponible «entrega interior» en el Estado de origen, antes de la entrega con inversión del sujeto pasivo, en el Estado de destino. Como encontramos en el caso *Toridas*, resuelto por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 26 de julio de 2017, asunto C-386/16 (NFJ067409), en que una empresa de Estonia vende bienes a empresas de Alemania, Países Bajos, Dinamarca y Polonia, previa compra de los bienes a una empresa de Lituania.

⁴ Cabe añadir que, así como el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias puede ser realizado por persona no establecida en el territorio de la adquisición (art. 141 de la Directiva IVA de 2006), sin embargo, *no hay inversión del sujeto pasivo en el caso de que el destinatario sea persona no establecida en el territorio de la prestación*.

⁵ Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2011, caso *Markus Stoppelkamp*, asunto C-421/10 (NFJ044335) (Alemania).

del Sr. Harald Raab, lo que influye en la localización de sus servicios y en la concurrencia o no de inversión del sujeto pasivo.

El supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo o «destinatario-deudor» es el de operaciones transfronterizas realizadas en un territorio por sujetos pasivos en él no establecidos. La delimitación de la noción de sujeto pasivo no establecido en un territorio es el centro del debate en la cuestión prejudicial.

En el año 2002, Harald Raab transfirió la sede de su actividad económica de Alemania a Austria. Pasando a declarar en dos localidades de Austria, que ejercía una actividad empresarial descrita como «servicio de traslados, de administración y de transporte» (*Überstellungs-Administrations- und Fahrdienst*). Su actividad económica consistía en poner sus propios empleados a disposición de empresas domiciliadas en la región de la Baja Baviera para servicios de transporte en el territorio alemán. Además, en 2002, el Sr. Raab formalizó el traslado de su domicilio particular de Alemania a Austria. Sin embargo, según las comprobaciones de la Administración aduanera, tras su cambio de domicilio, el Sr. Raab siguió pasando frecuentes periodos de tiempo en Alemania.

La Administración austriaca asignó al Sr. Raab un número de identificación a efectos del IVA. El empresario facturó sin IVA sus prestaciones a empresas de transportes alemanas, incluyendo la mención «con arreglo al artículo 13 ter de la UStG, el destinatario de la prestación está obligado al pago del IVA», por considerar que era una «empresa establecida en el extranjero», a los efectos del derecho alemán.

Sin embargo, el Finanzamt entendió que no se daban los requisitos para el empleo del mecanismo de autoliquidación (inversión del sujeto) por el destinatario de la prestación según el artículo 13 ter de la *Umsatzsteuergesetz* (UStG), Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, de 2005. El Sr. Raab no podía, a su entender, ser considerado sujeto pasivo establecido en el extranjero, atendido que en el año en discusión tuvo su domicilio particular en territorio alemán. Por ello la Administración emitió una liquidación del IVA dirigida al Sr. Raab.

Este interpuso recurso contra la liquidación, ante el juez de primera instancia. El recurso fue estimado basándose en que en 2002 la sede de la actividad económica del Sr. Raab se encontraba en Austria. A la vista del artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, razonó que el artículo 13 ter de la UStG debe interpretarse en el sentido de que en cuanto al establecimiento del sujeto pasivo en el extranjero ha de atenderse únicamente a la sede empresarial. De este modo, cuando tal sede existe, pasa a ser irrelevante que tenga un domicilio particular en el territorio del propio país.

El Finanzamt interpuso entonces recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, alegando que el juez de primera instancia vulneró el artículo 13 ter, apartado 4, de la UStG, del que, a su juicio, se desprende que no puede considerarse que un empresario esté establecido en el extranjero cuando tiene su domicilio en el interior del país.

El Bundesfinanzhof alberga dudas por lo que refiere a la conformidad de la normativa alemana con el Derecho de la Unión, debido a que, según dicha normativa, la condición «empresa establecida en el extranjero», prevista como requisito de aplicación del mecanismo de autoliquidación (inversión del sujeto), no concurre si el empresario tiene la sede de su actividad económica en el exterior del país, pero su domicilio particular está situado en el interior del país.

Ahora bien, a su entender, según el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, para que el IVA sea adeudado por los sujetos pasivos destinatarios de servicios, basta que los servicios sean prestados por un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen*). Aun cuando ese concepto no se define ni en el artículo 21 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de esa misma Directiva.

Si el prestador del servicio reviste en Alemania la condición de no establecido en el territorio, entonces el sujeto pasivo destinatario, la empresa alemana de transportes, será sujeto pasivo por inversión y el prestador del servicio, establecido en Austria, no será deudor de ningún ingreso por la operación realizada, ni en el Estado del establecimiento, ni en el Estado de destino.

2.1. No establecido en el territorio interior

¿Para ser considerado «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» en el sentido del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 194 de la Directiva IVA de 2006, es suficiente que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo esté en el extranjero, o debe exigirse como requisito adicional que el prestador no tenga su domicilio particular en el interior del país?

Con carácter preliminar, señala el Tribunal de la Unión que la lectura conjunta del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y, en particular, de las versiones en lengua alemana y francesa, evidencia que la versión en lengua alemana no emplea los términos «sujeto pasivo no establecido en el interior del país». Sino que emplea los términos «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» cuya traducción literal es «sujeto pasivo establecido en el extranjero»⁶. Por tanto, debe entenderse que la cuestión va dirigida a determinar si el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que el sujeto pasivo sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen*), en el sentido de la versión en lengua alemana de dicha disposición, basta con que haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país o si, además, es necesario que no tenga su domicilio particular en el interior del país.

⁶ Apartados n.º 19 y ss. de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2011, caso *Markus Stoppelkamp*, asunto C-421/10 (NFJ044335).

A este respecto, cabe indicar que, como ha señalado el tribunal remitente, no existe en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva ninguna definición del concepto de «sujeto pasivo establecido en el extranjero». No obstante, cabe indicar que la expresión figuraba, antes de la introducción de los cambios aportados por la Directiva 2000/65/CE, además de en la versión en lengua alemana, en las versiones en lengua española, danesa, inglesa, francesa, italiana, neerlandesa, portuguesa y sueca del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Ahora bien, tras la entrada en vigor de dicha Directiva modificativa, todas esas versiones lingüísticas emplean, en lo sucesivo, al contrario de lo que ocurre en la versión en lengua alemana, la expresión «sujeto pasivo no establecido en el interior del país»⁷.

Esta expresión, «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», a diferencia de la utilizada en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva, no solo figura en otras disposiciones de dicha Directiva y, en particular, en su artículo 17, apartado 4, sino que también se define en otra disposición del Derecho de la Unión, como lo es la Octava Directiva. En efecto, el artículo 1 de la **Octava Directiva** concreta el concepto de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (véase la STJCE de 16 de julio de 2009, caso *Comisión/Italia*, asunto C-244/08, apartado 26).

En el sentido de dicho artículo, la condición de sujeto pasivo no establecido en el interior del país presupone que el sujeto pasivo no disponga en dicho país, durante el periodo de referencia, de ninguno de los elementos de conexión⁸ que se identifican en el mencionado artículo (en este sentido, la sentencia caso *Comisión/Italia*, apartado 27). Pues bien, entre los más importantes de esos elementos se encuentra la sede de la actividad económica y la existencia de un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

Tal como se desprende del tenor del artículo 1 de la Octava Directiva, los otros elementos de conexión que allí se enumeran, como la existencia del domicilio o la residencia habitual del sujeto pasivo, solo pueden tenerse en cuenta a la hora de determinar el lugar en el que se considera que el sujeto pasivo está «establecido» en caso de que falte información relativa a la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

En una situación como la que se trata en el litigio, que se caracteriza, por una parte, por la circunstancia de que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo es conocida y se encuentra fuera del país del destinatario de los servicios y, en que no se cuestiona que se trate de la sede efectiva y real y no de una sede o de una implantación ficticias, no

⁷ La contraposición dialéctica entre «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» y «sujeto pasivo establecido en el extranjero» es una falsa contraposición. Desde el punto de vista del ordenamiento del foro un empresario o está establecido en el país o no está establecido en el país. Ese es el *quid* de la cuestión.

⁸ *Éléments de rattachement, criteri di collegamento, connecting factors.*

puede tomarse en consideración un eventual domicilio particular del sujeto pasivo en el interior de dicho país.

Además esta conclusión es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de la Unión relativa a la determinación, en materia de IVA, del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad, tal como se desprende de la Sentencia de 28 de junio de 2007, caso **Planzer Luxembourg**, asunto C-73/06 (NFJ026006), relativa a la interpretación del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva, sobre modalidades de devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión.

En efecto, tal como ha declarado el Tribunal de la Unión, la determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad.

En una segunda fase, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales y el lugar de reunión de la junta de accionistas, cuando se trata, por ejemplo, de determinar la sede efectiva de una sociedad que tenga una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» (en este sentido, la Sentencia caso *Planzer Luxembourg*, de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06 –NFJ026006–, apartados 61 y 62)⁹.

La interpretación según la cual, en el marco de la determinación del lugar de establecimiento del prestador de servicios, el lugar del domicilio particular de este solo puede tenerse en cuenta cuando falten elementos de conexión directamente vinculados a la actividad económica ejercida por dicho prestador, como la sede de la actividad económica o la existencia de un establecimiento permanente¹⁰ desde el que se efectúen las operaciones, es

⁹ Puede verse Ruiz Almendral (2009).

¹⁰ Respecto a la identificación de un establecimiento permanente, la sentencia del propio caso *Planzer Luxembourg* formula las tres precisiones siguientes:

- 1.^a El concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (apartado n.º 54).
- 2.^a Por lo que respecta, en particular, a las actividades de transporte, dicho concepto implica al menos una oficina que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión cotidiana y un lugar donde depositar los vehículos destinados a dichas actividades. En cambio, la matriculación de los vehículos en el Estado de que se trata no es un indicio de establecimiento permanente en dicho Estado.

también conforme con la **lógica** en que se basa el artículo 4, apartado 1 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 9.1 de la Directiva IVA de 2006, ya que esta disposición solo considera al sujeto pasivo a efectos del IVA desde la perspectiva de la actividad económica ejercida por este.

Cabe añadir que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva tiene como *objetivo* liberar al sujeto pasivo establecido en un Estado de la carga de tener que cumplir las obligaciones derivadas del artículo 22 de dicha Directiva –en correspondencia con las obligaciones del título XI de la Directiva IVA de 2006– en otros Estados en los que efectúe una prestación o entregue un bien. Pues bien, excluir la autoliquidación¹¹ (inversión) en un caso como aquel de que se trata en el litigio tendría como efecto poner seriamente en entredicho la realización del referido objetivo.

Tal como ha señalado el tribunal remitente, la interpretación precedente es la que ofrece mayor **seguridad jurídica** en la medida en que la presunción de que un servicio es prestado por un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» cuando la sede de la actividad económica del sujeto pasivo esté fuera de ese país, con independencia de su domicilio particular, permite simplificar la aplicación de la Directiva y, por tanto, contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA. En efecto, la presunción permite evitar que el destinatario de la prestación establecido en un Estado, que tiene conocimiento de que el prestador tiene la sede de su actividad económica fuera de dicho Estado, deba hacer indagaciones acerca del domicilio particular del referido prestador.

La respuesta dada a la cuestión planteada es que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, sobre sujeto pasivo o deudor del impuesto, que se corresponde con el artículo 194 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», basta con que el sujeto pasivo operador de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país.

La consecuencia lógica de esta sentencia prejudicial es la desestimación del recurso de casación presentado por el Finanzamt Deggendorf, la Administración tributaria, ante el Bundesfinanzhof. Lo que supone confirmar la decisión estimatoria del juez de primera ins-

3.^a No constituyendo un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para la realización de las actividades de la empresa.

¹¹ En este contexto, «autoliquidación» o mecanismo de *auto-liquidation*, expresión que también es profusamente empleada en el derecho francés, y que se corresponde con la de *inversione contabile*, en el derecho italiano, refiere al supuesto de inversión del sujeto pasivo o reversión de la carga, que pone el impuesto a cargo del destinatario de la operación y no está enunciando el método general de declaración-liquidación periódica propio del empresario en el IVA.

tancia, centrada en la sede empresarial. Quedando fuera de combate la liquidación emitida por la Administración alemana.

En un contexto internacional esta sentencia del caso *Markus Stoppelkamp* clarifica un concepto esencial en las operaciones transfronterizas, para la definición del Estado de la imposición, en sede de IVA, como lo es el de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» en que se localiza la operación.

3. Caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*

El caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*¹², resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión de 15 de marzo de 2007, en una cuestión prejudicial elevada por la *Corte di cassazione*, en que una empresa italiana cobra una cuota indebida¹³ a una empresa alemana destinataria del servicio, pese a concurrir la inversión del sujeto pasivo¹⁴.

Reemtsma es una sociedad domiciliada en Alemania y que no dispone de establecimiento permanente en Italia. En 1994, una sociedad italiana efectuó en su favor prestaciones de publicidad y de marketing por las cuales le facturó 175.022.025 liras en concepto de IVA. El IVA le fue repercutido a Reemtsma, siendo después ingresado en el Tesoro público italiano.

Reemtsma solicitó entonces la devolución parcial de dos cuotas de IVA ingresadas correspondientes al año 1994, cuotas que consideraba haber pagado indebidamente porque las prestaciones las había recibido como sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto de Italia, en el caso de autos, en Alemania, de forma que el IVA se había devengado en este último Estado.

La Administración denegó la devolución de las cuotas y Reemtsma impugnó la denegación ante los tribunales italianos. Su recurso fue desestimado tanto en primera instancia como en apelación, por cuanto las facturas emitidas guardaban relación con prestaciones de promoción publicitaria y de marketing no sujetas al IVA porque no se había cumplido el *requisito territorial*, ya que las prestaciones habían sido efectuadas en favor de un sujeto pasivo sometido al impuesto en otro Estado¹⁵.

¹² Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994), ponente Arestis (Italia).

¹³ Desde el punto de vista sistemático cabe anotar que en este caso la cuota es indebida, pero no se trata de una operación ficticia.

¹⁴ Véase Capello (2008), Ortiz Calle (2015).

¹⁵ En la actualidad, después de la modificación por Decreto Legislativo de 11 de febrero de 2016, el arcano DPR n.º 633/1972, relativo al imposta sul valore aggiunto, establece tres premisas:

3.1. Negación del reembolso

Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pide que se delibere si los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que puede ser objeto de devolución el IVA no devengado, facturado por error al beneficiario de las prestaciones y después ingresado en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones¹⁶.

Como punto de partida, cabe señalar que el sistema común del IVA no recoge las consecuencias del caso de que un impuesto semejante haya sido facturado por error.

No se discute entre las partes que las prestaciones efectuadas en favor de la empresa alemana, servicios de promoción publicitaria y de marketing, no estaban sujetas¹⁷ al IVA en Italia. Efectivamente, según el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios de publicidad hechas a prestatarios establecidos en la Unión, si bien fuera del país de quien preste los servicios, será el lugar en que el destinatario tenga establecido la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación. En el caso presente, es en Alemania donde se entienden localizados los servicios prestados.

1.^a *Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari o committenti.*

2.^a *Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.*

3.^a *Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme.*

Podemos anotar, por un lado, que la normativa italiana marca así una diferencia de trato entre que el suministrador o prestador sea residente en un Estado de la Unión y que el suministrador o prestador sea residente en un Estado tercero, y, por otro lado, que en el caso de sujeto pasivo residente en un Estado de la Unión se apliquen en Italia las mismas reglas en cuanto a deberes de facturación y deberes de registro contable que en las operaciones intracomunitarias no puede suponer identificar ni confundir un hecho imponible con el otro.

¹⁶ Apartados n.º 17 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

¹⁷ Este supuesto de no sujeción tiene el significado de no localización en el Estado en cuestión. No expresa una ausencia de capacidad económica en la operación realizada. Sino una ausencia de conexión. La consecuencia es que la cuota abonada al Estado del domicilio del prestador es una cuota indebida.

El artículo 2 de la Octava Directiva dispone que todo sujeto pasivo que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentra el lugar de las prestaciones tendrá derecho a la devolución del IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado en el Estado en el que esté situado dicho lugar siempre que los servicios estén destinados a las necesidades de las operaciones mencionadas en el artículo 17, apartado 3, letra a)¹⁸, de la Sexta Directiva. A tenor del artículo 5, párrafo primero, de la Octava Directiva, la devolución se determinará de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, tal como se aplique en el Estado de la devolución.

La actora considera que limitar el derecho a devolución al IVA deducible no excluye que el impuesto que se haya facturado e ingresado indebidamente en el Tesoro también pueda ser objeto de devolución. 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 tal como lo interpretó la Sentencia del Tribunal de la Unión de 17 de septiembre de 1997, caso *Langhorst*, asunto C-141/96 (NFJ007098), milita en contra de que el derecho a la deducción solo se aplique a los impuestos devengados. La sociedad considera que el derecho a deducir el impuesto es uno de los principales instrumentos que permiten garantizar el principio de neutralidad del IVA y, por lo tanto, tal derecho no puede verse limitado.

En sentido contrario, tanto el Gobierno italiano como la Comisión oponen que no cabe invocar los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva para solicitar la devolución del IVA facturado por error, dado que falta el derecho a la deducción del IVA pagado, previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 168 de la Directiva IVA de 2006. Argumentan que la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686), es contraria a deducir el IVA indebidamente facturado y abonado a la Administración.

El Tribunal de la Unión parte de que en el apartado 13 de la citada sentencia *Genius Holding* había declarado que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado.

El Tribunal de la Unión declaró asimismo que el derecho a la deducción no se extiende al IVA devengado, en el caso del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, exclusivamente por haberse mencionado en la factura (véase la Sentencia *Genius Holding*, de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 19). El tribunal confirmó posteriormente dicha jurisprudencia en sus Sentencias de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*,

¹⁸ El artículo 17.3 a) de la Sexta Directiva, sobre el destino del bien o servicio a las necesidades de las prestaciones gravadas propias de la empresa, se refiere a las operaciones efectuadas por la empresa en el extranjero, que hubieran sido gravadas de haber sido realizadas en el interior del Estado.

asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 53, y de 6 de noviembre de 2003, caso *Karageorgou*, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02 –NFJ015616–, apartado 50.

En estas circunstancias, ha de examinarse si la jurisprudencia mencionada es de aplicación en el marco de la Octava Directiva. Cabe señalar a este respecto que la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva (véase la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, caso *Debouche*, asunto C-302/93 –NFJ004665–, apartado 18).

Además, la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución en un Estado miembro del IVA pagado por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es, por tanto, armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 169 de la Directiva IVA de 2006¹⁹. En efecto, los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva remiten al artículo 17 de la Sexta Directiva.

En estas circunstancias, puesto que el derecho a deducción, en el sentido del artículo 17 de la Directiva, no puede hacerse extensivo al IVA indebidamente facturado y abonado a la Administración, debe aducirse que este mismo IVA no puede ser objeto de devolución a la vista de lo dispuesto en la Octava Directiva.

La primera conclusión es que los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución con base en tales disposiciones de la Octava Directiva.

3.2. Estado del proveedor y Estado del destinatario

Mediante su segunda cuestión, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, el tribunal remitente pide que se dilucide si, en una situación como la del presente caso, es suficiente que el destinatario de los servicios tenga derecho a solicitar la devolución del IVA al prestador que haya facturado el impuesto por error al tiempo que este pueda a su vez solicitar su devolución a la Administración, o si el destinatario debe poder formular su solicitud de restitución directamente a la Administración. Esta cuestión se subdivide en partes, para su examen por el Tribunal de la Unión²⁰.

¹⁹ Puede verse la Sentencia de 13 de julio de 2000, caso *Monte dei Paschi di Siena*, asunto C-136/99 (NFJ009285), apartado 20.

²⁰ Apartados n.º 29 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

En primer lugar, el tribunal remitente pide que se dilucide si el destinatario de los servicios puede considerarse, en general, como la persona deudora del IVA frente a la Administración tributaria del Estado del lugar de las prestaciones.

A tenor del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 193 de la Directiva IVA de 2006, «el impuesto [...] es debido en régimen interior [...] por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas en la letra b)». Por consiguiente, el referido artículo 21 establece la regla general según la cual tan solo quien realiza la entrega de bienes o presta los servicios es deudor del IVA y está obligado frente a la Administración.

Sin embargo, en la disposición se enumeran excepciones a la regla general, y el Consejo puede autorizar otras sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva. De esta forma, cuando efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios un sujeto pasivo que no está establecido en el interior del país, los Estados pueden adoptar disposiciones en las que se establezca que será deudora del impuesto otra persona, que puede ser el prestatario o destinatario de los servicios imponibles.

Aun cuando en una situación como la del presente caso, en la que se aplica el mecanismo del *traslado de la obligación tributaria* regulado en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, la empresa alemana habría podido solicitar la devolución del IVA como deudora de este, es preciso clarificar, como ha señalado la abogada general en sus conclusiones, que en el marco del citado mecanismo, con quien la empresa alemana mantiene relaciones es con el Estado de establecimiento, en el presente caso, Alemania, y no con la del Estado en el que el proveedor facturó indebidamente y declaró el IVA, a saber, Italia.

Procede, pues, responder a la primera parte de la cuestión que, a excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, solamente el prestador de los servicios debe considerarse deudor del IVA frente a la Administración del Estado del lugar de las prestaciones.

El Tribunal de la Unión subraya la distinción entre el Estado del proveedor del servicio, que es Italia, y el Estado del destinatario del servicio, que es Alemania. Si el impuesto se localiza en el Estado del destinatario y el destinatario es sujeto pasivo por inversión entonces el destinatario no puede ser sujeto pasivo o deudor ante el Estado del proveedor. Estado de la imposición será el Estado del destinatario.

3.3. Dualidad de reclamaciones

En segundo lugar, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, el tribunal remitente solicita al Tribunal de la Unión que dilucide si el sistema común del IVA, así como los principios de

neutralidad, de efectividad y de no discriminación se oponen a una legislación nacional, que no concede al destinatario de los servicios derecho a la devolución del IVA por la Administración cuando no habiéndose devengado el impuesto ha sido pagado por el destinatario a la Administración del Estado del lugar de las prestaciones²¹.

La actora considera que el principio de efectividad implica que la legislación nacional no puede suponer un obstáculo para el ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades abonadas en concepto de IVA contraviniendo la normativa aplicable. El principio se vería vulnerado si el proveedor resultara insolvente o si existieran resoluciones contradictorias de la jurisdicción civil y de la jurisdicción administrativa.

La Comisión aprecia, en cambio, que es aceptable un sistema tributario como el aplicado por Italia, en el cual, de un lado, quien presta los servicios puede solicitar, en principio, la devolución del IVA a la Administración y, de otro, el destinatario puede reclamar conforme al Derecho civil el importe indebidamente abonado al prestador. A este respecto, los Estados son libres de elegir el procedimiento que consideren adecuado para lograr dicha devolución con la condición de que se respete el principio de efectividad. Por tanto, la aplicación de este puede exigir que el prestatario de los servicios pueda recurrir directamente contra tal Administración si la devolución resulta prácticamente imposible o excesivamente difícil.

A falta de normas comunes en materia de solicitudes de devolución, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que las condiciones no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en el derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario²².

La Sexta Directiva no contiene disposición alguna sobre la regularización, por parte de quien expida la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, en correspondencia con el artículo 185 de la Directiva IVA de 2006, los requisitos que deben cumplirse para que el destinatario 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 (véase la Sentencia caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49).

²¹ Apartados n.º 34 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

²² Pueden verse las Sentencias de 17 de junio de 2004, caso *Recheio-Cash & Carry*, asunto C-30/02 (NFJ017698), apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, caso *MyTravel*, asunto C-291/03 (NFJ021111), apartado 17.

A la vista de la jurisprudencia recordada, debe admitirse que, en principio, un sistema en el cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a la Administración puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario puede ejercer frente al prestador una acción de derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al destinatario de los servicios que ha soportado el impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas.

Cabe evocar, además, que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa común en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento interno de cada Estado en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados²³.

Ahora bien, como alega con razón la Comisión, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, los mencionados principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a la Administración tributaria. Por consiguiente, los Estados deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

En suma, los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional según la cual solo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a la Administración y el destinatario puede ejercer una acción de derecho civil para reclamar al prestador las cantidades abonadas en exceso. *Sin embargo, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados deben establecer los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.*

4. Doctrina fundamental

La doctrina del caso *Genius Holding*²⁴, según la cual solo es deducible la cuota devengada en un supuesto de inversión del sujeto pasivo o «régimen de desplazamiento» del de-

²³ Pueden verse las Sentencias de 16 de mayo de 2000, caso *Preston*, asunto C-78/98 (NSJ010984), apartado 31, y de 19 de septiembre de 2006, caso *i-21 Germany y Arcor*, asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04 (NCJ040566), apartado 57.

²⁴ Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686) (Países Bajos). Puede verse Van Thirl, S. (1990).

dor, sirve de fundamento a sucesivas sentencias como la de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 (NFJ000686), y de 6 de noviembre de 2003, caso *Karageorgou y otros*, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02 (NFJ015616), y la de 15 de marzo de 2007 del caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994)²⁵.

La cuestión prejudicial se suscitó en el marco de un litigio entre el grupo o «unidad fiscal» de derecho neerlandés *Genius Holding BV*, con domicilio social en la ciudad portuaria de IJmuiden y que realiza trabajos de montaje y fabricación, y el secretario de Estado de Hacienda.

Genius Holding, que recurre a subcontratistas para la ejecución de sus encargos, fue objeto de un acta de inspección respecto al periodo de 1982 porque, en contra de las disposiciones legales en vigor, dedujo del impuesto a su cargo el impuesto facturado a *Genicon Montage BV* por dos subcontratistas, *Vissers Pijpleiding en Montage BV* y *Montagebedrijf J. van Mierlo*.

El inspector del impuesto sobre el volumen de negocios rechazó la reclamación de *Genius Holding* contra la liquidación mencionada y entonces esta última recurrió ante el *Ge-rechtshof* de Ámsterdam, quien confirmó la decisión impugnada.

Recurrido el asunto en casación, el Hoge Raad razonó que, según el derecho neerlandés, solo se admitía la deducción cuando el impuesto mencionado en la factura fuera un impuesto devengado. Por otra parte, conforme al régimen de desplazamiento aplicable en los Países Bajos a las actividades de que se trata, en virtud de la autorización dada por el Consejo, con base en el artículo 27 de la Sexta Directiva, el subcontratista no es deudor del IVA por las prestaciones efectuadas al empresario, ya que tal impuesto lo debe solamente el empresario sobre el importe que factura al que encarga la obra. De ello se sigue que la actora no podía deducir el IVA, porque los subcontratistas le habían facturado el impuesto vulnerando las normas mencionadas.

Por tener dudas sobre si tal régimen era compatible con la Sexta Directiva, el Hoge Raad planteó la cuestión prejudicial siguiente: el derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva, ¿se extiende también al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura?

4.1. Rechazo de la deducción

Para responder a la cuestión, hay que subrayar que, con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 168 a) de la

²⁵ Hasta llegar al caso *Tibor Farkas*, Sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15 (NFJ066662), y de él al caso *Porr Építési*, Sentencia de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17 (NFJ073107).

Directiva IVA de 2006, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

[...] las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo²⁶.

La actora y la Comisión postulan que esta disposición sea interpretada en el sentido de que permite la deducción de cualquier impuesto mencionado en la factura. Entienden que la interpretación según la cual solamente los impuestos correspondientes a las entregas y a las prestaciones pueden ser objeto de deducción es contraria a la finalidad del régimen de deducciones, que trata de garantizar, como puso de relieve el tribunal en la Sentencia de 14 de febrero de 1985, caso *Rompelman*, asunto 268/83, la perfecta neutralidad de la carga fiscal respecto a todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines y resultados, a condición de que tales actividades estén sujetas al IVA.

Dado que, conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos se convierte en deudor del impuesto aunque no se haya devengado legalmente, la exclusión del derecho a la deducción supondría la sujeción a impuesto de una actividad en contra del principio de la neutralidad del IVA.

Además esta interpretación llevaría a imponer a los operadores económicos el deber de controlar si el IVA facturado se ha devengado legalmente, lo que supone el enjuiciamiento de la clasificación tarifaria elegida así como el conocimiento de las exenciones concedidas. Sería, por tanto, contraria al buen desarrollo de las relaciones comerciales.

Para el Tribunal de la Unión debe ponerse de relieve, en primer lugar, que, en la redacción de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, en correspondencia con el artículo 168 a) de la Directiva IVA de 2006, el Consejo se ha apartado tanto de la redacción de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, como de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la propuesta de la Comisión de la Sexta Directiva, en las que el derecho a la deducción se extendía a cualquier impuesto facturado por los bienes entregados y por los servicios prestados al sujeto pasivo.

Del cambio introducido en los textos indicados puede extraerse que el ejercicio del derecho a la deducción se limita a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que

²⁶ Apartados n.º 8 y ss. de la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686).

corresponden a una operación sujeta al IVA o impuestos ingresados en la medida en que se han devengado.

Esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 queda confirmada por otras disposiciones de la Sexta Directiva. Según la letra a) del apartado 1 del artículo 18, en correspondencia con el artículo 178 a) de la Directiva IVA de 2006, para ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 22, en correspondencia con el artículo 226.8 a 11 de la Directiva IVA de 2006, que exige que dicha factura mencione, separadamente, el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente para cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

De acuerdo con estas disposiciones, la mención del impuesto correspondiente a las entregas y a las prestaciones es un dato de la factura del que depende el ejercicio del derecho a la deducción. De ello se sigue que no existe este derecho cuando el impuesto no corresponde a una operación determinada, bien porque el impuesto sea más elevado que el debido conforme a Derecho, bien porque la operación de que se trate no esté sujeta al IVA.

Respecto a la regularización de las deducciones, según la letra a) del apartado 1 del artículo 20, «las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». De esta disposición se deduce que, cuando la deducción practicada inicialmente no corresponda a la cuota del impuesto legalmente devengado, debe ser regularizada, aunque corresponda a la cuota del impuesto mencionado en una factura.

Cabe añadir que esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, en correspondencia con el artículo 168 a) de la Directiva IVA de 2006, según la cual la cuota a deducir es la cuota devengada, es la que mejor permite prevenir el fraude fiscal, que sería más fácil en el caso de que pudiera deducirse cualquier impuesto por el mero hecho de constar en factura.

Finalmente, en lo que se refiere al argumento empleado por la actora y por la Comisión, de que limitar el ejercicio del derecho a la deducción únicamente a los impuestos que correspondan a entregas y prestaciones es contrario al principio de la neutralidad del IVA, hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación de este principio, corresponde a los Estados establecer, en sus ordenamientos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido indebidamente facturado en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Ahora bien, es preciso dejar constancia de que la exigencia de que concurra buena fe en la facturación de la cuota indebida puesta en el caso *Genius Holding* (STJCE de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–) como condición para la restitución por los Estados al expedidor de la cuota abonada será objeto de patente mutación por la jurisprudencia posterior, en consideración a operaciones ficticias.

5. Caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*

El caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*²⁷, resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión 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 asimilado a una factura en el que mencionaba este importe en concepto de prestaciones de asesoramiento que, sin embargo, jamás efectuó. En este documento contable, Schmeink indicó expresamente 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.

Contra la resolución del Finanzamt, Schmeink interpuso recurso ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 1995, confirmó dicha resolución. En 1997, Schmeink interpuso recurso de revisión 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

²⁷ Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199) (Alemania).

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 UStG²⁸, 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

²⁸ El artículo 14, apartado 3, de la UStG dice que:

Quien indique por separado una cuota de IVA en una factura, aun sin tener derecho a mencionar el impuesto por separado, estará obligado a pagar el importe indicado. Esta disposición se aplica también en el supuesto de que alguna persona indique por separado una cuota de IVA en otro documento con el que facture una cantidad como si fuera un empresario, aunque no lo sea o no haya realizado ninguna entrega u otra prestación.

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 europea 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 Tribunal de la Unión, 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, 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 reprobable», a saber, el hecho de obrar de mala fe, lo que podría plantear problemas en el plano constitucional.

5.1. Operaciones ficticias

Mediante su segunda cuestión, en presencia de facturas por operaciones ficticias, el tribunal remitente pregunta si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la concurrencia de buena fe en quien expide la factura.

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, en las operaciones de régimen interior, está sujeta al IVA cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos²⁹.

En segundo lugar, la Sexta Directiva no prevé disposición alguna sobre la regularización del IVA indebidamente facturado, por parte de quien expide la factura. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, en correspondencia con el artículo 185 de la Directiva IVA de 2006, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros 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* (STJCE de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–), quien expide la factura solo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado en el supuesto de que demuestre su buena fe, el Tribunal de la Unión volvió a deliberar, alcanzando una conclusión distinta.

En tal sentido señaló que, **a diferencia del caso *Genius Holding***, en el procedimiento principal 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 separado³⁰.

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 del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que en tales circunstancias los Estados puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

²⁹ Apartados n.º 47 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

³⁰ Apartados n.º 57 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

Procede recordar que las medidas que los Estados están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 273 de la Directiva IVA de 2006, 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)³¹. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen 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, apartados 29 y 30 –NFJ006216–).

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.

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, cuando se esté en el caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su derecho interno.

En conclusión, 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 y Strobel*, en presencia de operaciones ficticias, supone un *giro jurisprudencial* en el Tribunal de la Unión en el que el criterio sobre

³¹ El Tribunal de la Unión pone en juego el principio de proporcionalidad, de cuna germánica, para dar entrada al criterio sobre el riesgo de pérdida de ingresos. Aunque lo enuncia como un límite a la actuación de los Estados de la Unión, en realidad el Tribunal de la Unión está intentando justificar un cambio de criterio que deja atrás la exigencia de buena fe en la facturación de las cuotas indebidas para legitimar su restitución. Puede verse Mondini (2012).

riesgo de pérdida de ingresos³², inspirado en el derecho alemán, desplaza a la buena fe en la facturación, como legitimadora de la pretensión de corrección del impuesto indebido³³.

5.2. Potestad reglada

En la primera cuestión, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, el tribunal remitente preguntaba además qué procedimiento es el que debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado³⁴.

Se desprende de los razonamientos anteriores que, en principio, corresponde a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado. Por lo que los Estados pueden decidir si dicha regularización debe efectuarse en el procedimiento de liquidación del impuesto o si puede efectuarse incluso en un procedimiento ulterior.

El abogado general señaló que un Estado puede decidir que la regularización del IVA indebidamente facturado deba llevarse a cabo durante un procedimiento administrativo ulterior, para permitir que, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado, la Administración verifique que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Ahora bien, cuando este riesgo de ingresos 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 ese trance, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado.

En suma, corresponde a los Estados de la Unión definir cuál es el procedimiento mediante el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, de manera que esta regularización no dependa de una facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

³² Puede verse De Miguel Canuto (2020).

³³ Si bien en el caso *Schmeink & Cofreth y Strobel* no se explicitan elementos internacionales en las operaciones realizadas, no se vislumbra ninguna razón para dar una solución distinta a la alcanzada cuando sí concurren tales elementos internacionales. Así lo corrobora la sentencia del caso *Stadeco*, de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07 (NFJ033555), en que una empresa neerlandesa presta servicios localizados en Alemania, donde el Tribunal de la Unión hace aplicación lineal de la doctrina del presente caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, sobre el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

³⁴ Apartados n.º 64 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

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 sujeto pasivo. No hay ninguna potestad de apreciación discrecional en el ámbito del Derecho Tributario.

Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2015). *El IVA en las operaciones internacionales*. CEF.
- 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.
- Casas Agudo, D. (2009). Inversión del sujeto pasivo o «reverse charge», límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad. *Crónica tributaria*, 131, 223-252.
- Crossen, S. (2017). VAT, RST, or reverse charge mechanism: which is best. *Tax notes international*, 5.
- Falcón y Tella, R. (2007). La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir. *Quincena fiscal*, 14, 5-10.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Feria, R. de la (2009). *The EU VAT System and the Internal Market*. Doctoral Series.
- Gómez Aragón, D. (2015). Regularización por la Inspección de una situación en la que las empresas afectadas habían aplicado improcedentemente el procedimiento de inversión del sujeto pasivo. *Carta tributaria*, 3, 107-110.
- Luchena Mozo, G. M. (2014). Alcance de la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en los procesos concursales: A propósito de la sentencia del TJUE de 13 de junio de 2013 (C-125/12). *Quincena fiscal*, 4, 153-167.
- Merkx, M. (2012). Fixed establishments and VAT liabilities under EU VAT: between delusion and reality. *International VAT monitor*, 1.
- Miguel Canuto, E. de. (2013). Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude. *Quincena fiscal*, 21, 67-94.
- Miguel Canuto, E. de (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia de hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 442, 5-32.
- Mondini, A. (2012). *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*. Pacini Editore.
- Ortiz Calle, E. (2015). STJCE 15.3.2007, «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH/Ministero delle Finanze, As. C-35/05». *Crónica tributaria*, 156, 221-224.
- Ruiz Almendral, V. (2009). El abuso en la determinación de la sede de la actividad económica a efectos del IVA por sujetos no establecidos en la Comunidad Europea. (Sentencia de 28 de junio de 2007,



As. C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl y Bundeszentralamt für Steuern). *Noticias de la Unión Europea*, 297, 115-123.

Van Thirl, S. (1990). The Genius Holding case: deductibility of unduly paid input VAT. *International VAT monitor*, 4.

Villar Ezcurra, M. (2014). La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA. *Quincena fiscal*, 7, 41-83.

Verdún Fraile, E. (2014). Controversias en la liquidación del IVA cuando procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cumplimiento de requisitos formales y materiales (STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 375, 89-95.