

# 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-566/07, Stadeco]

**ALFONSO SANZ CLAVIJO**

*Investigador de la Universidad de Huelva  
Doctor en Derecho Tributario Europeo.  
Universidad de Bolonia*

## **Extracto:**

EL artículo 21.1 letra c) de la Directiva 77/388/CEE establece que será deudor del impuesto la persona que haga mención a la cuota del IVA en una factura, sin exigirle otros requisitos para el nacimiento de la deuda tributaria correspondiente.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, con este precepto la Sexta Directiva pretende contrarrestar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pudiera derivar de la deducción de estas cuotas de IVA repercutidas exclusivamente por su mención en factura, pues, independientemente de que las operaciones reflejadas en tales facturas estén sujetas o no a tributación, sus destinatarios podrán deducirse el IVA soportado que les ha sido repercutido con las mismas.

Además de la cuestión de su exigibilidad y deducibilidad, en torno a la deuda tributaria en concepto de IVA derivada de la aplicación del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, surgen otros problemas relativos a la posibilidad de regularizarla y, en su caso, procederse a su devolución.

Pese a lo anterior, y a diferencia de otros ordenamientos tributarios nacionales, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se contempla una disposición que pueda considerarse la transposición a la normativa española en materia de IVA de este mandato comunitario.

**Palabras clave:** IVA mencionado en factura, deducción del IVA, regularización del IVA y devolución del IVA.

# Sumario

- I. Introducción.
- II. La exigibilidad y la deducibilidad del IVA por su mención en factura: el criterio del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.
  - a) La exigibilidad del IVA por su mención en factura.
  - b) Criterios para la determinación del Estado miembro al que corresponde el IVA mencionado en factura: el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.
  - c) La no deducibilidad del IVA mencionado en factura correspondiente a una operación no sujeta a tributación.
  - d) La doctrina del Tribunal de Justicia.
- III. La regularización y devolución del IVA indebidamente mencionado en factura.
  - a) De la exigencia de buena fe a la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales como presupuesto para la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura.
  - b) Las medidas de los Estados miembros para asegurar la exacta recaudación del IVA: la exigencia de factura rectificativa y de devolución del IVA al destinatario de la operación como presupuestos para la regularización del impuesto.
  - c) La inexistencia de un procedimiento específico para la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura.
  - d) La doctrina del Tribunal de Justicia.
- IV. Aplicabilidad en España.

## I. INTRODUCCIÓN

Consecuencia de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad neerlandés, recientemente el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre diversos aspectos relacionados con la exigibilidad del IVA por su mención en factura <sup>1</sup> ex artículo 21.1 letra c) de la 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 –en adelante, Sexta Directiva– <sup>2</sup>.

Aunque la Corte de Justicia ya había establecido con anterioridad su doctrina al respecto <sup>3</sup>, con esta nueva resolución jurisdiccional el Tribunal de Justicia viene a confirmar su criterio en cuanto a la exigibilidad, deducibilidad y posibilidades de devolución del IVA devengado en virtud de tal precepto, alcanzado *ex novo* determinadas conclusiones de particular relevancia en cuanto a la deducibilidad del IVA mencionado en factura correspondiente a una operación no sujeta a tributación o a los requisitos para regularizar tal impuesto, etc.

Ordenándose la exposición de acuerdo con las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad neerlandés, en las líneas que continúan se tratará de desarrollar las conclusiones alcanzadas por la Corte de Justicia para, finalmente, analizar la aplicabilidad de las mismas en el sistema español del IVA.

<sup>1</sup> STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco.

<sup>2</sup> El mandato del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva se recoge en el vigente artículo 203 («Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura») de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>3</sup> Por orden cronológico SSTJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius; de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel; de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Karageorgou; de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken.

## II. LA EXIGIBILIDAD Y LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA POR SU MENCIÓN EN FACTURA: EL CRITERIO DEL RIESGO DE PÉRDIDA DE INGRESOS FISCALES

### a) La exigibilidad del IVA por su mención en factura.

La primera cuestión que se analiza en esta sentencia hace referencia a si, de acuerdo con el artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, es exigible, y en qué Estado miembro, el IVA que se menciona en una factura en el supuesto en el que la operación que en ésta se documenta esté sujeta a tributación en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el sujeto pasivo de acuerdo con las normas del sistema del IVA.

Esta cuestión prejudicial fue planteada por el Hoge Raad neerlandés en la relación con los servicios que Stadeco BV –empresa establecida en los Países Bajos– prestaba por cuenta del EVD –organismo de Derecho Público dependiente del Ministerio de Economía holandés sin derecho a deducción– en Alemania y en Estados terceros. Por estos servicios, que no estaban sujetos al IVA en Holanda, Stadeco BV emitía facturas a EVD en las que se mencionaba el correspondiente importe de IVA. EVD abonaba íntegramente dichas facturas, procediendo Stadeco BV a ingresar el IVA correspondiente. Posteriormente, la Administración Tributaria neerlandesa comunicó a Stadeco BV que no era deudora del IVA al no estar sujetas las prestaciones de servicio al IVA en los Países Bajos.

Desde estas premisas, en primer lugar, el Tribunal de Justicia confirma que, de acuerdo con el artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, las personas que mencionen el IVA en una factura se convierten por este hecho en deudores del impuesto, precisando que esta deuda tributaria nace aunque la operación que se documenta en tal factura no sea imponible en el Estado miembro en el que está establecido el sujeto pasivo<sup>4</sup>, ya sea por no estar sujeta al IVA<sup>5</sup> o por localizarse efectivamente en otro Estado miembro<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> En este sentido, en el apartado 26 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, se apunta que «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 idéntico sentido, véase el apartado 17 de las conclusiones en el asunto C-566/07, Stadeco, en el que el Abogado General Kokott sostiene que «el sentido y la finalidad del artículo 21, punto 1, letra c), se oponen a supeditar la deuda tributaria en el sentido de la citada disposición al requisito adicional de que el impuesto mencionado se base efectivamente en una operación imponible en el Estado de que se trate».

<sup>5</sup> Sobre la exigibilidad del IVA mencionado en factura aun tratándose de operaciones no sujetas al impuesto véase el apartado 53 de la STJCE de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Karageorgou, resolución jurisdiccional en la que la Corte de Justicia afirma tal exigibilidad al exponer que «el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, cuando los referidos servicios no estén sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de IVA».

<sup>6</sup> Igualmente, sobre la exigibilidad del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva y pese a localizarse las operaciones en otro Estado miembro, véase el apartado 27 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, se sostiene que «a diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al IVA, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a una factura carece de pertinencia 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».

Confirmando así la exigibilidad del IVA mencionado en factura aun cuando la operación no sea imponible, expone la Corte de Justicia que la finalidad de esta medida es precisamente eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que derivaría del ejercicio del derecho a la deducción<sup>7</sup>, pues el destinatario de las facturas en las que se haya indebidamente mencionado el IVA puede no obstante ejercer este derecho –aunque tal cuota del impuesto no sea deducible–<sup>8</sup> con el correspondiente riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado en el que es deducible el IVA indebidamente mencionado en factura.

## **b) Criterios para la determinación del Estado miembro al que corresponde el IVA mencionado en factura: el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.**

Considerando esta premisa, el Tribunal de Justicia responde también a la segunda parte de esta primera cuestión prejudicial, pues, tras sentar que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales lo padece el Estado en el que puede deducirse el IVA indebidamente mencionado en factura, concluye que será en este Estado en el que nazca la obligación tributaria derivada de la mención del IVA en la factura ex artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva<sup>9</sup>.

A partir de esta conclusión, la Corte de Justicia entiende que, para determinar el Estado en el que se adeuda el IVA mencionado en factura, deberá tenerse en cuenta esta situación, y así, considerar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales como un criterio para tal determinación. Este criterio sería coherente con el sentido y finalidad del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, pues no vincula

En idéntico sentido, en relación con el lugar de imposición de una prestación de servicios de publicidad y marketing de una empresa italiana a otra alemana, véase también la STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, apartado 19 en relación con los apartados 12 y 13.

<sup>7</sup> Sobre la finalidad del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva véase el apartado 27 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, que, en este sentido, establece que «Al estipular 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».

Similar conclusión de la Corte de Justicia se recoge en las SSTJCE de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, apartados 53 y 54, y de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, apartado 23, así como en las conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stadeco, apartado 18. Debe destacarse, en este sentido, lo apuntado al respecto en la STJCE de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius, en cuyo apartado 17 se expresa que en tales circunstancias el fraude fiscal «sería más fácil en el caso de que pudiera deducirse cualquier impuesto facturado».

<sup>8</sup> Siguiendo su tesis jurisprudencial sobre la relación entre el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y el derecho a la deducción en el contexto del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva –tesis construida con la STJCE de 19 de septiembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, apartado 57 en relación con el apartado 12– en el apartado 29 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, la Corte de Justicia reitera la misma y advierte que «aunque el ejercicio de dicho derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA (...), el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de una 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».

<sup>9</sup> Así se pronuncia el Tribunal de Justicia en el apartado 31 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, sentando que «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».

la exigibilidad del IVA indebidamente mencionado en factura con la efectiva sujeción de la operación a un concreto Estado miembro, sino con el derecho a la deducción, que es el que determina el riesgo de pérdida de ingresos fiscales <sup>10</sup>.

No obstante lo anterior, reconoce la Corte de Justicia que corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar a qué Estado miembro se le adeuda el IVA en tales circunstancias <sup>11</sup>, y sabiéndose que la deducción del IVA indebidamente mencionado en factura puede haberse concedido antes de verificarse su procedencia <sup>12</sup>, el Tribunal de Justicia relaciona otros criterios, además del relativo al riesgo de pérdida de ingresos fiscales, que podrían ser de ayuda para determinar el Estado al que corresponde la deuda por tal concepto, criterios tales como la lengua en la que está redactada la factura, el tipo impositivo aplicado, la divisa referida, etc. <sup>13</sup>

### **c) La no deducibilidad del IVA mencionado en factura correspondiente a una operación no sujeta a tributación.**

Con la respuesta a la primera cuestión prejudicial, la Corte de Justicia confirma su doctrina acerca de la exigibilidad del IVA mencionado en factura de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva <sup>14</sup>; si bien, el Tribunal de Justicia afronta además otro aspecto que puede resultar de interés como es el reconocimiento de la posible incapacidad de la Administración Tributaria para controlar la procedencia del derecho a la deducción.

Con anterioridad a esta sentencia, la doctrina establecida por la Corte de Justicia se limitaba a fijar que no es deducible el IVA que se hubiera devengado en virtud del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, pues el derecho a la deducción se limita al IVA devengado, y en su caso ingresado, por operaciones efectivamente sujetas a tributación en el Estado en que se ejercitaría tal derecho <sup>15</sup>.

<sup>10</sup> En el apartado 17 de sus conclusiones en el asunto C-566/07, Stadeco, el Abogado General Kokott sostiene al respecto que «el sentido y la finalidad del artículo 21, punto 1, letra c), se oponen a supeditar la deuda tributaria en el sentido de la citada disposición al requisito adicional de que el impuesto mencionado se base efectivamente en una operación imponible en el Estado de que se trate».

<sup>11</sup> STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, apartados 32 y 33.

<sup>12</sup> Conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stadeco, apartado 19.

<sup>13</sup> STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, apartados 32 y 33.

Es necesario completar lo dispuesto en tales apartados de la sentencia con lo expuesto en el apartado 14 de las conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stadeco; concretamente, tras especificar que «el artículo 21, punto 1, letra c), da lugar a una deuda tributaria únicamente frente al Estado cuyo IVA se menciona en la factura. En caso de que falte una indicación expresa, para saber de qué IVA se trata habrá de recurrirse a la interpretación de la factura», reconoce entonces el Abogado General Kokkot la aplicabilidad de los criterios apenas referidos, añadiendo sobre la funcionalidad de los mismos que «Esta interpretación restrictiva se hace necesaria para excluir que varios Estados miembros reclamen la percepción del impuesto sobre la base de la misma factura».

<sup>14</sup> Véanse las sentencias referidas anteriormente en la nota 3.

<sup>15</sup> En este sentido, véase la STJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius, resolución jurisdiccional en cuyo apartado 13 se determina que «el ejercicio del derecho a la deducción se limita únicamente 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 han devengado». Este criterio se mantendrá en las SSTJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, apartado 53 y de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, apartado 23, confirmándose nuevamente en el apartado 29 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco... con implícitas matizaciones que a continuación se expondrán.

Como se ha visto, afirmaba el Tribunal de Justicia que si se pudiera deducir cualquier impuesto facturado se facilitaría el fraude fiscal <sup>16</sup>.

Sin embargo, la realidad demuestra que, a pesar de tal doctrina jurisprudencial, es posible en cambio deducir las cuotas de IVA que han sido simplemente mencionadas en facturas aun cuando las operaciones a las que correspondan no estén sujetas a tributación.

Esta situación responde a una doble circunstancia, de un lado, a que para ejercitar el derecho a la deducción sólo es estrictamente necesaria una factura en la que conste el IVA de acuerdo con los requisitos del artículo 22.3 de la Sexta Directiva <sup>17</sup>, y, de otro lado, a que, en ciertas situaciones, no será posible siempre a la Administración Tributaria controlar la procedencia del derecho a la deducción que los sujetos pasivos ejercitan.

En este sentido, la Corte de Justicia se limita a señalar que «no puede excluirse que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la administración tributaria comprobar en tiempo oportuno qué otras consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción», sin mayor profundización al respecto <sup>18</sup>.

Tomando en consideración tales circunstancias y relaciones jurídicas complejas, concluye el Tribunal de Justicia que la emisión de facturas en las que se mencione indebidamente el IVA genera un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para los Estados en los que los destinatarios de las mismas puedan ejercitar el derecho a la deducción, ejercicio cuya procedencia, como reconoce la sentencia, no siempre podrá controlarse.

Pese a tal conclusión, se cree que es de especial relevancia aceptar y formalizar esta realidad acerca de la capacidad de las Administraciones Tributarias en una sentencia de la Corte de Justicia, pues, de una parte, se consagra la exigibilidad del IVA indebidamente mencionado en factura en base precisamente al riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede derivarse del irregular ejercicio del derecho a la deducción –criterio de carácter material fundamentado en los intereses financieros de los Estados miembros–, mientras que, de otra parte, se niega el ejercicio de éste por parte del destinatario de las operaciones de acuerdo con un criterio meramente formal cual es la limitación del derecho a la deducción a las cuotas soportadas en operaciones efectivamente sujetas a imposición.

Esta situación, que podría ser considerada contraria al principio de repercusión y deducción en el que se fundamenta el IVA, supone entonces que la exigibilidad del impuesto de acuerdo con el artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva pueda convertirse en una suerte de sanción impropia <sup>19</sup>.

<sup>16</sup> STJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius, apartado 17.

<sup>17</sup> Conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stedeco, apartado 18.

En este sentido, tras apuntar que «al mencionar el IVA en una factura, la persona que la extiende produce la impresión de haber efectuado una operación imponible y haber abonado, o bien querer abonar, el IVA», concluye el Abogado General Kokott que «En efecto, para el ejercicio del derecho a deducción basta, conforme al artículo 18, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, con que el destinatario sujeto pasivo posea una factura en la que conste el IVA conforme a los requisitos del artículo 22, apartado 3, de la Directiva», y es por ello que «El artículo 21, punto 3, letra c), garantiza que no se deducirá ningún impuesto soportado que no haya sido efectivamente abonado».

<sup>18</sup> STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stedeco, apartado 30.

<sup>19</sup> En este sentido se expresa SALVINI en su monografía sobre el régimen tributario de este tipo de operaciones en el IVA (SALVINI, L.: *IVA e operazione inesistenti*, edición provisional, Roma, 1992, págs. 89 y ss.).

#### **d) La doctrina del Tribunal de Justicia.**

Atendiendo a todo lo expuesto hasta ahora y a la respuesta de la Corte de Justicia a la primera cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad neerlandés, podría concluirse que:

- El artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva establece que los sujetos pasivos que mencionen el IVA en factura serán considerados deudores del impuesto por su sola mención, independientemente del hecho que la operación no estuviese efectivamente sujeta a tributación en el Estado miembro a que corresponda el IVA mencionado.
- Esta disposición comunitaria tiene como finalidad eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que comportan este tipo de facturas, ya que sus destinatarios podrían deducir el IVA mencionado en factura en el Estado al cual corresponda el impuesto, aun cuando las operaciones reflejadas estuviesen sujetas a tributación en otro Estado miembro de acuerdo con el sistema del IVA, y desde el momento en el que a la Administración Tributaria, en ciertas circunstancias y ante determinadas relaciones jurídicas complejas, no será siempre posible comprobar en el tiempo oportuno la procedencia del ejercicio del derecho a deducción del IVA soportado.
- Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar el Estado miembro al que corresponde el IVA mencionado en factura, teniendo en cuenta criterios tales como la lengua en que ha estado redactada, el tipo de gravamen aplicado, la divisa indicada, etc.

### **III. LA REGULARIZACIÓN Y DEVOLUCIÓN DEL IVA INDEBIDAMENTE MENCIONADO EN FACTURA**

#### **a) De la exigencia de buena fe a la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales como presupuesto para la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura.**

Una vez confirmada la exigibilidad del IVA mencionado en factura ex artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva –aun cuando tal mención sea indebida por tratarse de operaciones no sujetas a tributación por las razones anteriormente expuestas–, la segunda cuestión que se afronta en esta sentencia es la relativa a si, en tales circunstancias, la regularización que pudiera proceder de este IVA puede condicionarse a la emisión de una factura rectificativa por parte del cedente o prestador.

Esta segunda cuestión prejudicial la plantea el Hoge Raad neerlandés en relación con la devolución a Stadeco del IVA que había mencionado indebidamente en factura. Para la rectificación de los errores de facturación la normativa holandesa requería una factura rectificativa o nota de crédito, pero Stadeco no cumpliría finalmente con ninguna de esas exigencias. Por esta razón, la Administración Tributaria de los Países Bajos liquidó posteriormente a Stadeco el IVA indebidamente mencio-



nado en factura, considerando que no cumplía los requisitos para la rectificación y que, por lo tanto, no tenía derecho a la devolución solicitada. El *Gerechthof te's-Gravenhage* (Tribunal de apelación de La Haya) anuló esta liquidación, entendiendo que las exigencias para la rectificación no eran esenciales y que, en la medida que EVD no tenía derecho a la deducción, no existía riesgo de pérdida de ingresos fiscales que obstara la devolución del IVA indebidamente facturado. Al formular esta cuestión prejudicial, el Hoge Raad neerlandés considerará también que en el supuesto expuesto no existe riesgo de pérdida de ingresos tributarios por ser el destinatario de las facturas un organismo público sin derecho a deducción del IVA soportado.

Llegados a este punto, el Tribunal de Justicia comienza su razonamiento sobre la conformidad con el Derecho Comunitario de la exigencia de emitir una factura rectificativa para regularizar el IVA indebidamente mencionado en factura cuando no exista riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Sin embargo, en primer lugar, la Corte de Justicia revisa tal presupuesto de la cuestión prejudicial planteada y afirma que en el caso la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos tributarios no responde tanto a la actuación de Stadeco sino a la particularidad de que el destinatario de los servicios no gozaba de derecho alguno a la deducción, y así, pudiendo además concurrir circunstancias que impidieran a la Administración Tributaria comprobar la procedencia del derecho a la deducción, concluye el Tribunal de Justicia que no se puede considerar que Stadeco haya eliminado completamente, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales <sup>20</sup>.

Aclarado tal extremo, sobre los presupuestos para regularizar cuando proceda el IVA indebidamente mencionado en factura, en un primer momento, la Corte de Justicia entendió que el principio de neutralidad que informa el impuesto instaba a que los Estados miembros previeran la posibilidad de regularizar cualquier cuota de IVA que hubiera sido mencionada en factura indebidamente, siempre que se demostrara buena fe en el emisor de la factura <sup>21</sup>.

Esta doctrina del Tribunal de Justicia evolucionó, y posteriormente, desde la STJCE de 19 de septiembre de 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, la Corte de Justicia vino a entender que no era necesario demostrar la buena fe para rectificar el IVA indebidamente mencionado en factura si el emisor de la misma eliminaba completamente, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios. Concurriendo tales circunstancias, considera el Tribunal de Justicia que el principio de neutralidad exige la regularización del impuesto indebidamente facturado, sin necesidad de probar la buena fe <sup>22</sup>.

<sup>20</sup> STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, *Stadeco*, apartado 45.

<sup>21</sup> En efecto, en el apartado 18 de la STJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, *Genius*, la Corte de Justicia precisaría que el principio de neutralidad del IVA podría verse afectado por el hecho de limitar el ejercicio del derecho a deducción únicamente a los impuestos que correspondan a operaciones sujetas, y por ello afirmaría que «hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación de este principio, corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos 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».

Posteriormente, el Tribunal de Justicia recordaría tal presupuesto para proceder a la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura en las SSTJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, apartado 61; de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou*, apartado 50, así como en el apartado 36 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, *Stadeco*.

<sup>22</sup> Así es, en los apartados 57, 58 y 60 de la STJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, la Corte de Justicia completó su tesis jurisprudencial sobre los presupuestos para la regularización del IVA indebidamente

Finalmente, ya sea en una o en otra de las hipótesis, la Corte de Justicia ha manifestado que la regularización en ningún caso puede depender de una apreciación discrecional de la Administración Tributaria <sup>23</sup>.

## **b) Las medidas de los Estados miembros para asegurar la exacta recaudación del IVA: la exigencia de factura rectificativa y de devolución del IVA al destinatario de la operación como presupuestos para la regularización del impuesto.**

Más allá de este requisito inicial para la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura, tras recordar que en virtud del artículo 22.8 de la Sexta Directiva los Estados miembros pueden adoptar medidas para asegurar la exacta percepción del impuesto, el Tribunal de Justicia afronta a continuación la compatibilidad con el Derecho Comunitario de otros presupuestos que se pudieran exigir para procederse a la rectificación de tales cuotas de IVA.

Así, la Corte de Justicia entiende que el requisito de la emisión de una factura rectificativa para la regularización del impuesto puede considerarse una medida que garantiza la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivado de las facturas en las que se ha mencionado el IVA indebidamente, sin que el mismo signifique supeditar la regularización a una apreciación discrecional de la Administración Tributaria.

Además, añade la Corte de Justicia igualmente que esta exigencia es proporcional, pues no iría más allá de lo necesario para eliminar completamente el precitado riesgo de pérdida de ingresos fiscales <sup>24</sup>.

---

mente mencionado en factura señalando que «a diferencia del asunto Genius Holding, antes citado, en los litigios del 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 separado», y consecuencia de lo anterior consideró que «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 los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura».

Esta evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia encuentra reflejo en la STJCE de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Karageorgou, apartado 50; en las conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stadeco, apartado 24, así como en el apartado 37 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco.

<sup>23</sup> En el apartado 70 de la STJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, el Tribunal de Justicia finalizó sus pronunciamientos acerca de la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura añadiendo que «corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria».

<sup>24</sup> Tras traer a colación la cuestión de la subsistencia del riesgo de pérdida de ingresos fiscales y la hipotética imposibilidad de las Administraciones Tributarias para comprobar siempre la procedencia del ejercicio del derecho a deducción del IVA soportado, en el apartado 47 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, se sostiene, en este sentido, que «En estas circunstancias, procede afirmar 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».

En idéntico sentido ya se expresaba el Abogado General Kokott en el apartado 27 de sus conclusiones en el asunto C-566/07, Stadeco.

Por otra parte, en la sentencia se plantea también si sería conforme a Derecho Comunitario la exigencia de devolver al destinatario el IVA indebidamente mencionado en factura como condición para la regularización del impuesto.

Aunque el Tribunal de Justicia no resolverá expresamente esta cuestión –por no ser objeto específico de la cuestión prejudicial y ser un presupuesto exigido en la normativa holandesa con posterioridad a la fecha de las actuaciones– expondrá no obstante que el Derecho Comunitario no se opone a que los sistemas jurídicos nacionales rechacen la regularización y devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando ello suponga un enriquecimiento injusto para el beneficiario de la devolución <sup>25</sup>.

Finalmente, la Corte de Justicia señala implícitamente que la exigencia de una factura rectificativa no significa que la ulterior devolución del IVA indebidamente mencionado en factura sea imposible o excesivamente difícil <sup>26</sup>, añadiéndose que sólo cuando resultara imposible el cambio de factura podría entenderse que esta exigencia es contraria al principio de proporcionalidad <sup>27</sup>, y que, en consecuencia, en circunstancias como éstas, deberán los Estados miembros establecer, como expresión de la primacía del Derecho Comunitario, el procedimiento para la devolución del IVA indebidamente facturado aun cuando en sus ordenamientos nacionales no se prevea una solución para tales supuestos <sup>28</sup>.

<sup>25</sup> El apartado 48 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, se refiere a tal circunstancia remitiéndose a la STJCE de 10 de abril de 2008, asunto C-309/06, Marks & Spencer, resolución jurisdiccional en cuyo apartado 41 se apunta que «Es preciso recordar que el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios», matizándose, no obstante, que «el principio de prohibición del enriquecimiento sin causa debe aplicarse, para ajustarse al Derecho comunitario, respetando principios tales como el principio de igualdad de trato». En idéntico sentido, véase el apartado 32 de las conclusiones del Abogado General Kokott en el asunto C-566/07, Stadeco.

<sup>26</sup> Esta afirmación se deduciría de lo apuntado por el Tribunal de Justicia en los apartados 40, 41 y 42 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, afirmación que ha de ponerse en relación a su vez con el apartado 41 de la STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, en la que la Corte de Justicia, tras hacer referencia a los principios de neutralidad y efectividad, establece que «si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil (...) los citados principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias», y en consecuencia sostiene que «Por consiguiente, los Estados miembros 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».

Aunque más adelante se volverá sobre este particular, baste ahora con señalar que la exigencia de emitir una factura rectificativa no ha sido considerada por la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, como un requisito susceptible de imposibilitar o hacer excesivamente difícil la devolución del IVA indebidamente mencionado en factura. En este sentido, véase el apartado 28 de las conclusiones del Abogado General Kokott en el asunto C-566/07, Stadeco.

<sup>27</sup> En este sentido, en el apartado 27 de las conclusiones del Abogado General Kokott en el asunto C-566/07, Stadeco, se considera que «una normativa nacional que prescribe con carácter general la sustitución de la factura errónea por una rectificativa no parece desproporcionada. Este requisito constituye, por regla general, un medio adecuado para impedir una deducción del impuesto ilícita con la ayuda de la factura original» añadiéndose a ello, en relación con la precitada hipotética incapacidad de la Administración Tributaria para comprobar la procedencia del ejercicio del derecho a deducción, que tal exigencia «Contribuye a simplificar la actuación administrativa el hecho de que las autoridades tributarias no tengan que examinar en cada caso si el destinatario de la factura no está posiblemente facultado para deducir el impuesto para evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales».

<sup>28</sup> En idéntico sentido, véanse las SSTJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius, apartado 18; de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, apartado 49; en las conclusiones del Abogado General Kokott en el asunto C-566/07, Stadeco, apartado 23, así como en el apartado 35 de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco.

### c) La inexistencia de un procedimiento específico para la regularización del IVA indebidamente mencionado en factura.

Coincidiendo necesariamente con lo expuesto en el párrafo anterior sobre la competencia de los Estados para establecer la tramitación pertinente para la regularización y en su caso devolución del IVA indebidamente mencionado en factura, es doctrina del Tribunal de Justicia que la Sexta Directiva no contiene ninguna norma al respecto, que la misma se limita a contemplar en su artículo 20 los presupuestos que han de concurrir para regularizar la deducción del IVA soportado en operaciones sujetas a tributación <sup>29</sup>.

Aunque en la sentencia se limita el análisis a la cuestión de la competencia de los Estados miembros, lo cierto es que de la confrontación de lo expuesto en la misma con los ordenamientos nacionales en materia de IVA surgen cuestiones interesantes ya sean en relación con los presupuestos del procedimiento para la regularización y devolución que en relación con los sujetos legitimados para instar los mismos.

Sobre este último aspecto, siendo cierto que la Corte de Justicia extendió en su día la legitimación activa para solicitar la regularización y devolución del IVA indebidamente mencionado en factura incluyendo, no sólo a los sujetos pasivos, sino también a los destinatarios de las operaciones –apartado 41 de la STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, ya visto–, no lo es menos que tal extensión tiene un carácter extraordinario –de hecho, fue concedida en tal resolución al ser el Tribunal de Justicia sabedor de que, en tal caso, la acción privada para repetir contra el sujeto pasivo sería infructuosa al encontrarse el mismo en situación de concurso– y sobre todo, que tal extensión de la legitimación no ha sido plenamente asimilada por diversos órganos jurisdiccionales nacionales –entre ellos algunos españoles como se verá–, siendo especialmente expresivo de esta circunstancia lo apuntado por la Corte di Cassazione italiana, que a este respecto, en su sentencia de 25 de octubre de 2007, número 1607, considera que es «tutta da esplorare» la posibilidad de que sea el destinatario quien actúe directamente con la Administración Tributaria para obtener la devolución del IVA indebidamente mencionada facturada y repercutida <sup>30</sup>.

---

Afirmada pues la competencia de los Estados miembros para establecer la correspondiente tramitación, sobre la modalidad procedimental mediante la que articula la regularización y en su caso devolución del IVA indebidamente mencionado en factura, véase el análisis al respecto en los apartados 64 a 70 de la STJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, y especialmente el apartado 66 que recoge que «los Estados miembros pueden decidir, en particular, si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior».

<sup>29</sup> Aunque ya en el apartado 16 de la STJCE de 13 diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius, se insinúa tal circunstancia, es con el apartado 48 de la STJCE de 19 septiembre de 2000, asunto C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, con el que la Corte de Justicia exterioriza tal laguna de la Sexta Directiva apuntando que «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 de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados».

En idéntico sentido, véanse las SSTJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, apartado 38 y de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, apartado 37.

<sup>30</sup> Para una profundización sobre el estado de esta materia en el Derecho Tributario italiano véase el trabajo sobre regularización y devolución del IVA del Profesor CARINCI (CARINCI A.: «Le variazioni dell'IVA: profili sostanziali e formali», *Rivista di Diritto Tributario* volumen 6, 2000, págs. 711 a 759).

#### d) La doctrina del Tribunal de Justicia.

Nuevamente, tomando en consideración lo expuesto hasta ahora y atendiendo a la respuesta de la Corte de Justicia a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad neerlandés, podría concluirse que:

- El principio de neutralidad que informa el IVA exige que los Estados miembros adopten en sus ordenamientos nacionales las medidas necesarias para hacer posibles la rectificación y devolución del impuesto indebidamente mencionado en factura. Esta posibilidad de rectificación, a través de posteriores liquidaciones del IVA o en un procedimiento ulterior, no puede depender de la apreciación discrecional al respecto de la Administración Tributaria.
- En los supuestos en los que no se haya eliminado completamente, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivado de la posibilidad de deducir el IVA indebidamente mencionado en factura, la exigencia de emitir una factura rectificativa como condición para la regularización y en su caso devolución del impuesto es una medida adecuada y proporcional para evitar la pérdida de ingresos impositivos en este concepto, ya que en ciertas situaciones, no será siempre posible a la Administración Tributaria comprobar la procedencia del ejercicio del derecho a deducción.
- Aunque los Estados miembros estén facultados para adoptar las medidas necesarias para asegurar la exacta recaudación del IVA, éstas no pueden condicionar la regularización y devolución del IVA indebidamente mencionado en factura a requisitos que hagan imposible o excesivamente difíciles su materialización.

### IV. APLICABILIDAD EN ESPAÑA

Se decía al inicio que en el sistema normativo español del IVA, a diferencia del de otros Estados miembros tales como Italia <sup>31</sup>, no se encuentra una disposición que pueda ser considerada la transposición del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva. Pese a tal laguna, se antoja difícil discutir la directa aplicabilidad de este mandato comunitario en España, pues, como recuerda el Tribunal de Justicia, con la adhesión a la Comunidad Económica Europea y la entrada en vigor del Tratado se optó por aceptar e integrar en el ordenamiento jurídico nacional el acervo comunitario del que forma parte la Sexta Directiva <sup>32</sup>.

<sup>31</sup> En el artículo 21.7 del Decreto del Presidente della Repubblica de 26 de octubre de 1972, n.º 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul Valore Aggiunto («Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato»), siguiendo y ampliando el mandato del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva se dispone que, si viene emitida factura en la que se reflejen operaciones inexistentes o se haga mención de la contraprestación o del IVA correspondiente a la operación por un valor superior al real, será exigible el impuesto por la cuantía mencionada en factura.

<sup>32</sup> Aún notoria, en este sentido, recuérdese cómo en la STJCE de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa contra ENEL, se advertía que «A differenza dei comuni trattati internazionali, il Trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico».

Una vez resuelta la cuestión de la aplicabilidad en España del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva por la *vía comunitaria*, podría existir no obstante una *vía nacional* para confirmar la exigibilidad del IVA indebidamente mencionado en factura. En este sentido, se hace notar que este mandato comunitario se incardina dentro de las normas que la Sexta Directiva dedica a los responsables del pago del impuesto, y aun reconociéndose las profundísimas diferencias entre uno y otro precepto, se cree que el artículo 87. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido <sup>33</sup> –en adelante, LIVA– podría tener una finalidad relativamente próxima a la del referido artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva, esto es, garantizar «que no se deducirá ningún impuesto soportado que no haya sido efectivamente abonado» <sup>34</sup>.

En efecto, con todas las cautelas que fueran pertinentes, lo que trata de exponerse es que si la finalidad del artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva es evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pudiera derivar de la deducción de cuotas de IVA correspondiente a operaciones no sujetas a tributación, a falta de una transposición de tal precepto comunitario en la LIVA, similar objetivo podría alcanzarse –salvándose las dificultades de la exigencia de un elemento subjetivo a cuya concurrencia el art. 87.Uno LIVA supedita la responsabilidad– <sup>35</sup> si se aplicara tal precepto en los siguientes términos: en vez de exigir el impuesto a quien indebidamente lo repercutió mencionándolo en factura, en caso de procederse incorrectamente a la deducción de tal IVA, se declararía responsable del impuesto al destinatario de la operación y beneficiario de la deducción impropia, recuperándose de esta manera la cuota de IVA y quedándose a la espera de lo que pudiera suceder con la devolución.

Pese a lo dicho, se es consciente de que las opciones de aplicación de esta solución basada en el artículo 87.Uno de la LIVA quedarían limitadas a los supuestos lineales de repercusión y deducción indebida del impuesto, pues en aquellas otras hipótesis en las que el destinatario de las operaciones no tenga derecho a deducción del IVA –como acontece en el supuesto de autos– o no lo ejercitase, no podría hacerse responsable de la deuda tributaria del sujeto pasivo a un tercero que no ha tenido influencia alguna –por no ejercitar tal derecho a deducción– en los mecanismos de repercusión del impuesto y en el correspondiente riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

De no considerarse esta solución, quizá cercana a un supuesto de responsabilidad casi objetiva, se reitera que en la LIVA no se contiene una disposición que permita resolver satisfactoriamente la problemática de la exigibilidad del IVA indebidamente mencionado en factura a falta de una norma que diera cobertura legal a esta cuestión en España <sup>36</sup>.

co, integrato nell' ordinamento giuridico degli stati membri all' atto dell' entrata in vigore del trattato», confirmandose así la primacía del Derecho Comunitario sobre los ordenamientos jurídicos nacionales.

<sup>33</sup> Véase lo dispuesto en el artículo 87. Uno de la LIVA:

«Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto».

<sup>34</sup> Conclusiones del Abogado General Kokkot en el asunto C-566/07, Stedeco, apartado 18 *in fine*.

<sup>35</sup> En este sentido, siguiendo a SALVINI, ya se advertía que la exigibilidad del IVA correspondiente a operaciones no sujetas a tributación, con la consiguiente negación del derecho a la deducción del IVA soportado, podría derivar finalmente en que su exacción se convierta en una sanción impropia, en cuya imposición no habría que tener tanto en cuenta el elemento culpable en la actuación del destinatario de la operación, elemento subjetivo que quedaría cubierto con el ilegítimo ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en tales operaciones.

<sup>36</sup> En relación a un supuesto relativo al IVA devengado y soportado correspondiente a operaciones no reales, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 5 de julio de 2007 (Consulta vinculante V1495/2007), a la cuestión de si sería pro-

Por otra parte, respecto a la regularización y devolución del IVA indebidamente mencionado en factura, tampoco la LIVA ofrece una solución clara en relación con los procedimientos a través de los cuales deberían verificarse éstas. En descargo de la normativa española, debe decirse que no todos los ordenamientos nacionales en los que sí se contiene una disposición similar al artículo 21.1 letra c) de la Sexta Directiva resuelven esta cuestión satisfactoriamente<sup>37</sup>.

Pues bien, de acuerdo con lo visto anteriormente, a falta de una disposición comunitaria al respecto corresponde a los Estados miembros establecer el procedimiento para regularizar y en su caso devolver el IVA indebidamente mencionado en factura.

En el caso español, si se admitiera que el IVA indebidamente mencionado en factura no es exigible en ausencia de un precepto de la LIVA que le diera cobertura legal, su repercusión y posterior liquidación generaría un ingreso indebido, debiéndose entonces instar el correspondiente procedimiento de devolución previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante LGT–<sup>38</sup>. Esta opción ha sido contestada por LONGÁS LAFUENTE, que pone en duda incluso el carácter tributario del ingreso indebido, y en consecuencia insta a que su devolución se tramite por el procedimiento correspondiente a los ingresos de Derecho Público de naturaleza no tributaria<sup>39</sup>.

cedente rectificar las autoliquidaciones por este concepto impositivo consecuencia de tales operaciones, este centro directivo responde que «En el supuesto de que la entidad consultante haya llevado a cabo efectivamente entregas de los bienes que constituyen su objeto social, dichas entregas determinan la realización de entregas de bienes sujetas al Impuesto con independencia de la finalidad con que se realizaron, por lo que el Impuesto devengado consignado como tal en las autoliquidaciones presentadas no habrá dado lugar a la realización de ningún ingreso indebido», añadiendo en lo que interesa que «En el supuesto de que no se haya realizado ninguna entrega de bienes en el sentido del artículo 8.º uno de la Ley 37/1992 (...) y, sin embargo, se haya consignado como Impuesto devengado una cantidad que no se corresponda con ninguna operación sujeta al Impuesto, dicha cantidad habrá dado lugar a la realización de un ingreso indebido» y, en consecuencia, «la consultante podrá solicitar la devolución de dicho ingreso indebido». En otras palabras, que si se menciona el IVA en factura por una operación no sujeta al impuesto, su repercusión y posterior liquidación dará lugar a un ingreso indebido, dándose a entender así que ese IVA indebidamente mencionado en factura por la operación no sujeta no es exigible.

<sup>37</sup> Siguiendo con el ejemplo del ordenamiento italiano, resumidamente, la solución que la doctrina jurisprudencial y científica vienen afirmando es que, en los supuestos de IVA indebidamente mencionado en factura, podrá regularizarse el impuesto a través del procedimiento de variación en disminución regulado en el artículo 26. 2 del precitado DPR 633/1972, siempre que el procedimiento se inicie en el plazo de un año a computar desde que se considere efectuada la operación. No obstante, la viabilidad de este procedimiento en los supuestos de indebida mención en factura del IVA no es admitida pacíficamente, extremo que se demostraría de la confrontación de las aparentemente contradictorias sentencias de la Corte di Cassazione de 13 de marzo de 2000, número 2868, y de 28 de abril de 2000, número 5427, resoluciones cuyo análisis se omite por ser una cuestión más allá del objeto de este estudio.

Una vez transcurrido tal plazo, pero dentro del término de dos años a contar desde el pago de la correspondiente deuda tributaria en concepto de IVA, podrá solicitarse la devolución previa instancia general de reembolso prevista en el artículo 21 letra c) párrafo 2 del Decreto Legislativo de 31 de diciembre de 1992, n. 546, Disposizioni sul processo tributario (nuevamente, véanse las sentencias de la Corte di Cassazione de 13 de marzo de 2000, número 2868, y de 28 de abril de 2000, número 5427).

<sup>38</sup> La regulación de los presupuestos y el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos a que se hace mención en el artículo 221 de la LGT se contiene en los artículos 14 a 20 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa en materia tributaria –en adelante, RGRVA–, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Téngase en cuenta que estos preceptos contienen diversas reglas especiales en cuanto a la legitimación para instar el procedimiento y obtener la devolución en el caso de ingresos indebidos derivados de impuestos que deban ser legalmente repercutidos como el IVA.

<sup>39</sup> Así es, aunque con referencias a la anterior normativa reguladora del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, señala LONGÁS LAFUENTE que «en base a una interpretación literal, no podrá ser de aplicación el procedimiento de devo-

En caso contrario, si se admitiera no obstante la exigibilidad de tales cuotas del impuesto dentro del sistema del IVA –se entiende sin aplicación del art. 87.Uno LIVA, que determinaría en su caso la iniciación de un procedimiento de derivación de responsabilidad–, en principio, las mismas podrían regularizarse a través del procedimiento de rectificación de las cuotas de IVA repercutidas previsto en el artículo 89.1 y 5 de la LIVA <sup>40</sup>, lo que significa, a la postre, regularizar el IVA indebidamente mencionado en factura a través del expediente de devolución de ingresos indebidos o mediante compensación en declaraciones-liquidaciones del impuesto.

No obstante, habría que distinguir igualmente si tales cuotas han sido indebidamente mencionadas en factura por sujetos pasivos IVA o no, pues en esta segunda hipótesis, como acertadamente apunta LONGÁS LAFUENTE, no cabría la rectificación pues «estos procedimientos se refieren a aquellos supuestos en que quien rectifica, bien las cuotas repercutidas, bien las cuotas soportadas, son sujetos pasivos del impuesto» <sup>41</sup>.

A todo lo anterior únase que circunstancias como que el destinatario de las operaciones ostente o no derecho a deducción del IVA soportado, que se haya ejercitado o no el mismo, que se haya obtenido o no la devolución y a favor de quién, así como que se hubiese procedido en su caso a reintegrar al destinatario el IVA repercutido indebidamente, pueden hacer variar la respuesta que se pudiera dar a la cuestión de la vía procedimental para la regularización y en su caso devolución del IVA indebidamente mencionado en factura. Por ello, por sostenerse la no exigibilidad de tales cuo-

lución previsto en el artículo 9.2 del vigente Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, en cuanto que la devolución de ingresos indebidos que recoge dicho artículo, se refiere a cuotas tributarias "de repercusión obligatoria", y en el supuesto que examinamos no nos encontramos ante esta situación dada la inexistencia de dicha obligatoriedad», añadiendo que «Tampoco sería de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 4 y siguientes del citado Real Decreto, regulador de la devolución de ingresos indebidos con carácter general, puesto que en principio sólo es aplicable a los ingresos indebidamente realizados con ocasión del pago "de las deudas tributarias", y en este caso no estamos ante una deuda tributaria, ni tampoco ante uno de los supuestos previstos en el artículo 7 del Real Decreto». En tal circunstancia, concluirá este autor que «Deberemos acudir, por tanto, a la normativa específica prevista para la devolución de los ingresos de derecho público no tributarios; aunque también podríamos considerar una interpretación más amplia de la normativa tributaria y aplicar los procedimientos anteriormente señalados» (LONGÁS LAFUENTE, A.: «STJCE 06.11.2003, Karageorgou, As. acumulados C-78/02, C-79/02 y C-80/02», Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria del Instituto de Estudios Fiscales, 2003).

<sup>40</sup> Véase lo dispuesto en el artículo 89.1 y 5 de la LIVA sobre el procedimiento de rectificación en disminución de las cuotas de IVA repercutidas:

«Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80» (...)

«Cinco. (...) Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes: a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso».

<sup>41</sup> LONGÁS LAFUENTE, A.: «STJCE 06.11.2003, Karageorgou, As. acumulados C-78/02, C-79/02 y C-80/02», Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria del Instituto de Estudios Fiscales, 2003.



tas del impuesto dentro del sistema del IVA de acuerdo con la vigente normativa española, se cree que la solución más adecuada en tan compleja situación sería la de instar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, sin poder precisarse, sino caso a caso, quién podría iniciarlo y con quién se entendería la devolución si procediera la misma <sup>42</sup>.

De esta forma, finalmente, se aborda la última de las cuestiones que suscita el Tribunal de Justicia en su sentencia de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco, la relativa a la legitimación activa de los destinatarios de las operaciones en el IVA para instar los procedimientos que correspondan para la regularización y devolución del IVA indebidamente mencionado en factura.

En este sentido, el clásico esquema de la doble relación jurídica entre Administración Tributaria/sujeto pasivo IVA y sujeto pasivo IVA/destinatario de las operaciones –en el que el sujeto pasivo era el único legitimado ante la Administración Tributaria para iniciar los procedimientos y al destinatario quedaba sólo la acción privada para repetir contra éste por el IVA indebidamente repercutido– ha quedado superado <sup>43</sup>, y así, el destinatario de las operaciones no sólo está legitimado de manera excepcional para instar el expediente de devolución de ingresos indebidos como era voluntad

<sup>42</sup> Aunque el análisis de los presupuestos y del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos en materia de IVA es una cuestión que por su complejidad sobrepasa los límites de este estudio, permítase al menos apuntar algunas ideas necesarias para fundamentar las afirmaciones vertidas. Resumidamente, tras disponerse en el artículo 14.1 del RGRVA que tal procedimiento podrá instarse sea por el sujeto pasivo IVA que por el destinatario de las operaciones, el artículo 14.2 del RGRVA añade que la devolución se entenderá con este último cuando el impuesto haya sido debidamente repercutido en factura y liquidado por el sujeto pasivo, y no se haya ya devuelto ni deducido en su integridad por el destinatario. En tal circunstancia, añade el artículo 14.3 del RGRVA, éste podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

<sup>43</sup> No obstante, se encontrarán aún precedentes jurisprudenciales en los que no se ha interiorizado esta evolución en cuanto a la legitimación activa del destinatario de las operaciones. Se está haciendo referencia a la STS de 20 de febrero de 2007, resolución jurisprudencial en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se apunta al respecto que «A tenor de lo expuesto, podemos concluir, en sintonía con el voto Particular de la sentencia recurrida, lo que sigue: 1. Legitimado para instar la rectificación de declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, lo es todo aquel que las formuló. 2. Titulares del derecho a la devolución lo son los sujetos pasivos o responsables y todos los obligados tributarios. Y por ser titulares de tal derecho, tienen acción para exigirlo. 3. En los casos de repercusión obligatoria de cuotas, la devolución puede ser solicitada por quien repercutió, que está, por tanto, legitimado para instar dicha devolución. Ahora bien, como regla general, la efectiva devolución –esto es, el abono de lo excesivamente ingresado–, se realizará a quien repercutió, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota; pero existe una regla específica respecto del IVA, cual es, que en las condiciones señaladas por el artículo 9.º 2, las cuotas repercutidas serán devueltas directamente a quien soportó la repercusión». Evidentemente, en este fallo el Tribunal Supremo resolvió la cuestión litigiosa de acuerdo con la anterior regulación en materia de devolución de ingresos indebidos, pero, estando ya vigente el RGRVA, se echa de menos una mención a este cambio normativo.

Piénsese que en la casi contemporánea SAN de 6 de febrero de 2007 este órgano jurisdiccional fue más lejos, y no sólo se hacía eco de la que sería evolución de la regulación en materia de devolución de ingresos indebidos, sino que, realizando una interpretación sistemática del precitado Real Decreto 1163/1990, la Audiencia Nacional afirmaba la legitimación activa de los destinatarios de las operaciones para, concurriendo los presupuestos exigidos por tal norma reglamentaria, instar ellos mismos el procedimiento de devolución de ingresos indebidos sosteniéndose que «No obstante lo anterior, si llegamos, como tendremos ocasión de comprobar en este mismo FJ, a la conclusión de que efectivamente concurren todos los presupuestos reglamentariamente exigidos para calificar como procedente la devolución de un ingreso indebido a la persona que efectivamente soportó el pago de las cuotas, debemos entender legitimada a dicha persona para solicitar la correspondiente devolución, y ello, por mandato del artículo 24.1.º CE que impone a los tribunales la obligación de realizar la interpretación más favorable para el ejercicio del derecho y para el acceso al pleno control jurisdiccional de los actos administrativos, en los supuestos en los que de esa interpretación dependa el reconocimiento efectivo de un derecho».

de la Corte de Justicia <sup>44</sup>, sino que, como apenas se ha visto, la normativa española le confiere incluso legitimidad activa para iniciar la regularización del impuesto a través de la rectificación de la declaración-liquidación del sujeto pasivo en la que se refleje la repercusión que dio origen al ingreso indebido <sup>45</sup>.

Pese a ello, se reitera que éstas son novedades normativas *tutte da esplorare*, y que por ello, no hubiera estado de más que el RGRVA hubiera previsto también medidas de coordinación, e incluso soluciones, para los supuestos en que se insten por el sujeto pasivo y el destinatario de las operaciones sendos procedimientos de regularización y/o devolución que entren en conflicto.

<sup>44</sup> STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, apartado 41.

<sup>45</sup> Artículo 14.3 del RGRVA.