

SENTENCIA 6 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asuntos acumulados C-78/02, C-79/02 y C-80/02**

■ **Partes:** Elliniko Dimosio / Maria Karageorgou, Katina Petrova, Loukas Vlachos

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** <Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 21, punto 1, letra c) –
Personas obligadas al pago del impuesto – Persona que menciona el impuesto
en una factura – Impuesto pagado erróneamente por quien no es sujeto pasivo
y que figura en la factura extendida por éste”
(Sala Sexta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1 Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de si una persona creyendo ser un sujeto pasivo por actuar con carácter de independencia factura un IVA y lo menciona así la factura, pero luego entiende que actúa en una relación de dependencia, y por consiguiente no está sujeta a IVA, puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente. El Tribunal entiende que sí puede solicitar dicha devolución.

Se trataba de un supuesto en el que una traductora del griego al inglés trabajaba para el Ministerio de Asuntos Exteriores, al que cargaba los recibos, cuya cuota no estaba fijada en función de remuneración íntegra que percibía del Estado, sino en función de la remuneración legal según el cálculo de deducción interna y además el Estado no actúa como sujeto pasivo y el impuesto no es repercutido sobre el consumidor final, siendo el particular el que solicita la traducción de documentos y quién contacta con el Estado.

Por otra, teniendo en cuenta que el Juez nacional remitente consideró que el traductor ejercía una actividad en una relación de subordinación, y por consiguiente que sobre esta premisa no ejerce una actividad económica independiente en el sentido del art. 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y por consiguiente no están sujetas a IVA.

Por otra parte, declara el Tribunal que con el fin de garantizar la neutralidad del IVA, los Estados miembros deben de establecer en su ordenamiento jurídico interno, la posibilidad de conseguir cualquier impuesto que se haya facturado indebidamente, y por consiguiente aun cuando como en este caso se haya hecho constar por error en la factura una cantidad como impuesto del valor añadido, cuando no se trata de tal, se puede solicitar su devolución al amparo del art. 21, punto 1 letra c) de la Sexta Directiva.

1.2 Legislación española.

En España se podría conseguir la devolución como ingreso indebido, reconocido en el art. 32 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 98/2003) de 17 de diciembre.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resoluciones de 31 de enero de 2002, el Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de Atenas) planteó dos cuestiones prejudiciales en cada asunto, formuladas en términos idénticos, sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva y, en particular, de la regla establecida en el artículo 21, punto 1, letra c), de esta Directiva, según la cual será deudor del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") cualquier persona que mencione el IVA en una factura.

2.1. Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

Mediante resolución del Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores nº F.093323, de 12 de abril de 1988, se nombró a la Sra. María Karageorgou traductora del griego al inglés para cubrir las necesidades del departamento de traducción de dicho Ministerio.

Después de haber presentado al jefe del Dimosia Oikonomiki Ypiresia (administración tributaria) de Cholargos (Grecia) (en lo sucesivo, "DOY") declaraciones tributarias provisionales y una declaración de liquidación del IVA correspondiente a 1992, revocó las citadas declaraciones mediante su recurso nº 22240 de 29 de diciembre de 1994 y exigió la devolución del IVA que había abonado por haberlo pagado indebidamente.

La Sra. Karageorgou alegó en apoyo de su pretensión de revocación que había presentado las referidas declaraciones como consecuencia de un error de Derecho por su parte, ya que no estaba obligada a pagar el IVA por los ingresos percibidos en el marco de su actividad de traductora.

En su reclamación la Sra. Karageorgou señaló que se hallaba en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a sus condiciones de trabajo y a su retribución dado que, por un lado, no fijaba ella misma su retribución y, por otro lado, el Ministerio de Asuntos Exteriores asumía la responsabilidad frente a terceros por sus actos y omisiones como traductora. La Sra. Karageorgou destaca además que no se repercutió sobre el consumidor el IVA que había pagado con sus declaraciones correspondientes a 1992 (dado que ni ella ni el Ministerio percibieron dicho importe de los particulares y de las personas jurídicas destinatarias de tales traducciones), de forma que tal importe constituye una parte de su retribución y no un impuesto.

En su respuesta nº 22240-22241, de 9 de febrero de 1995, el jefe de la DOY de Cholargos desestimó la reclamación de la interesada por cuanto, de un lado, las condiciones de trabajo a que estaba sometida esta última diferían de las de los trabajadores por cuenta ajena y, de otro lado, la Sra. Karageorgou había pagado indebidamente el IVA, ya que había mencionado la cuota en los recibos que había enviado al Ministerio de Asuntos Exteriores y, por consiguiente, no tenía derecho a la devolución del impuesto que había pagado.

En su sentencia nº 275/1995, la Presidenta del Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia de Atenas) (Grecia) estimó el recurso de la Sra. Karageorgou y su pretensión de revocación de las declaraciones del IVA correspondientes a 1992, anuló la decisión denegatoria del jefe de la DOY y ordenó la devolución del importe que la interesada había pagado.

El Elliniko Dimosio recurrió en apelación dicha sentencia ante el Dioikitiko Efeteio Athinon, alegando, en particular, como ya había hecho en primera instancia, que la Sra. Karageorgou, sea cual fuere la índole de su trabajo, estaba obligada a pagar el referido impuesto por cuanto lo había mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata, conforme al artículo 28, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986.

En su sentencia nº 90/1996, la presidenta del Dioikitiko Efeteio Athinon desestimó el recurso de apelación por infundado y confirmó la sentencia dictada en primera instancia. Sin embargo, no examinó el motivo de apelación basado en que la Sra. Karageorgou estaba obligada a pagar el impuesto controvertido por haberlo mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata.

El Elliniko Dimosio, invocando la referida omisión, solicitó al Symvoulío tis Epikrateias (Consejo de Estado) (Grecia) que anulara la resolución del Dioikitiko Efeteio Athinon.

En su sentencia nº 1659/1999, el Symvoulío tis Epikrateias anuló la sentencia del Dioikitiko Efeteio Athinon en la medida en que desestimaba el motivo de apelación basado en la expedición de un recibo en el que se mencionaba el IVA, y consideró que dicho motivo de apelación era esencial, y que el órgano jurisdiccional nacional actuó indebidamente al no examinarlo, y devolvió el asunto al Dioikitiko Efeteio Athinon para que procediera a una nueva apreciación.

En los asuntos C-79/02 y C-80/02, en los que intervienen la Sra. Petrova y el Sr. Vlachos, los hechos y el procedimiento principal son similares a los del asunto C-78/02.

El Dioikitiko Efeteio Athinon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia en cada uno de los asuntos principales las cuestiones prejudiciales siguientes:

“1) ¿Tiene carácter de IVA en el sentido de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de IVA el importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en virtud de una relación de arrendamiento de obra, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta en condición de trabajador por cuenta propia, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en los recibos que expide el IVA, cuya cuota no está fijada en función de la remuneración íntegra que percibe legalmente del Estado y que constituye la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con la remuneración legal, sino que se determina en función de la remuneración legal según el método de cálculo de la deducción interna, considerándose que incluye igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado para la remuneración legal previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dicha remuneración?

2) ¿Deja de ser aplicable el principio establecido en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva en materia de IVA, del formalismo del impuesto (según el cual, si se menciona la cuota

del impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se adeudará dicho impuesto al Estado) cuando el Estado, al ejercer esta actividad como poder público, no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la citada Directiva –en cuyo caso le sería aplicable el mecanismo de la deducción– y cuando dicho impuesto que ha sido pagado no puede ser repercutido y no es repercutido sobre el consumidor final (un particular que solicita la traducción de documentos y que es quien contrata con el Estado), sino que quien presta los servicios solicita la devolución del impuesto que ha pagado a la autoridad tributaria, previa deducción del eventual impuesto soportado, de forma que no hay enriquecimiento del Estado?"

2.2. Sobre la primera cuestión prejudicial

Según las resoluciones de remisión, el órgano jurisdiccional que conoció del asunto principal en primera instancia consideró que los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a las condiciones en que realizan su trabajo y a la retribución. En este punto, las sentencias dictadas en primera instancia fueron confirmadas en apelación y las sentencias dictadas en apelación no fueron anuladas cuando fueron recurridas ante el Symvoulío tis Epikrateias. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, de ello se desprende que los hechos del presente asunto han quedado acreditados.

El Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre la índole de las relaciones existentes entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Para responder a las cuestiones prejudiciales, debe basarse en la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente según la cual los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación.

Sobre la base de esta premisa, debe deducirse que, en el presente caso, los traductores no ejercen una actividad económica "con carácter independiente" en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, no son "sujetos pasivos" a efectos del apartado 1 del mismo artículo. Por consiguiente, en virtud del artículo 2, punto 1, de esta Directiva, los servicios que prestan al Ministerio de Asuntos Exteriores helénico no están sujetos al IVA.

2.3. Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en sustancia que se dilucide si lo dispuesto en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, según el cual se deberá el IVA al Estado si se menciona la cuota de éste en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura, cuando el Estado no actúe como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva y no se haya repercutido el impuesto sobre el consumidor final.

La Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, siendo así que no se debe.

El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que, para garantizar la neutralidad del IVA, 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. Sin embargo, cuando quien extiende la factura ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puede regularizarse el impuesto indebidamente facturado sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la citada factura.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El importe que se menciona como impuesto sobre el valor añadido en la factura extendida por una persona que presta servicios al Estado no debe calificarse de impuesto sobre el valor añadido en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación.

2) El artículo 21, punto 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos cuando los referidos servicios no estén sujetos al impuesto sobre el valor añadido y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de impuesto sobre el valor añadido.”

4. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 15 de mayo de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“El importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en el marco de un contrato de arrendamiento de obra no constituye IVA en el sentido de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta con carácter independiente, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en las facturas que expide el IVA cuya cuota no se fija en función de los honorarios legales totales que percibe del Estado y que constituyen la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con los honorarios legales, sino que se determina en función de los honorarios legales, según el método de cálculo de la deducción interna, considerando que incluyen igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado paga los honorarios legales previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dichos honorarios.”