

SENTENCIA 19 SEPTIEMBRE DE 2.000

Asunto C-454/98

Schmeink & Cofreht AG & Co. KG / Finanzamt Borken

Manfred Strobel / Finanzamt Esslingen

Fiscalidad Prejudicial

SINTESIS: Sexta Directiva IVA. Obligación de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado – Requisitos – Buena fe de quien expide la factura”.

(Tribunal de Justicia en Pleno)

COMENTARIO – LEGISLACION ESPAÑOLA.

En este asunto que comprendía dos litigios, uno el asunto Schmeink, y el otro el Manfred Strobel, y que en ambos casos se expidieron facturadas simuladas, puesto que no se llevaron a efecto las operaciones contempladas, las cuales en principio estaban sujetas a IVA, se planteó la cuestión de, si la emisión de las facturas podía solicitar la regularización del IVA indebidamente facturado, de acuerdo con el Derecho Comunitario.

A esta cuestión contesta el Tribunal, que en el Derecho Comunitario, Sexta Directiva, no está prevista esta regularización, puesto que en la misma solo se prevé (art. 20 Sexta Directiva) los requisitos que se han de cumplir para regularizar la deducción de los impuestos soportados, quedando este criterio de los Estados, si bien éstos no están formulados para apreciar los requisitos de esta regularización.

Por otra parte, se planteaba la cuestión de si para poder exigir la regularización es preciso acreditar la buena fe del emisor de la factura al tiempo de emitirla, el Tribunal consideró que no era necesario, puesto que en los supuestos contemplados, a diferencia del Asunto Genius Holding, se había eliminado por completo el riesgo de la pérdida de ingresos fiscales, lo que no ocurrió en dicho asunto.

Igualmente dice la Sentencia, que el Derecho Comunitario no impide a los Estados miembros que si se expedían facturas ficticias, con intento de fraude fiscal, imponer las multas o sanciones pecuniarias previstas en el Derecho interno.

En definitiva, de esta Sentencia sacamos la conclusión de que en caso de expedición de facturas ficticias, no es necesario acreditar a priori la buena fe, ni que tampoco los Estados puedan apremiar discrecionalmente los requisitos de la regularización del IVA en estos casos, si bien ello no impide que se acredite la existencia de fraude y en consecuencia se pueda imponer la sanción pertinente. En consecuencia lo que se confirma, es la proclamación del principio de presunción de inocencia.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 15 de octubre de 1.998, el Bundesfinanzhof planteó tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 21, punto 1. Letra c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG y el Finanzamt Borken, y por otra, el Sr. Strobel y el Finanzamt Esslingen, relativos a la negativa del Finanzamt a eximir, por motivos de equidad, a Schmeink y al Sr. Strobel del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado.

Los litigios en el procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

Asunto Schmeink

Schmeink adquirió el 50% de las participaciones de una GmbH por un precio de 3.781.220 DEM. El 31 de diciembre de 1.991, envió a esta GmbH 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 DEM.

Esta “factura pro-forma” fue uno de los elementos utilizados por la GmbH para fundamentar una solicitud de prima fiscal a la inversión.

Tras una comprobación especial del IVA realizada en marzo de 1.993, el Finanzamt Borken, mediante liquidación rectificadora de 14 de abril de 1.993, fijó como cuota de IVA adeudada por Schmeink el importe indicado por separado en el documento contable.

La GmbH no invocó ningún derecho a deducción amparándose en este documento contable y se lo devolvió a Schmeink el 19 de julio de 1.993.

El 1 de julio de 1.994, 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; en lo sucesivo, “AO”), la exención del IVA por motivos de equidad.

Mediante resolución de 12 de septiembre de 1.994, el Finanzamt Borken desestimó esta solicitud.

Schmeink interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt Borken ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 23 de noviembre de 1.995, confirmó dicha resolución.

El 24 de marzo de 1.997, Schmeink interpuso recurso de “Revisión” ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

Asunto Strobel

Durante los años 1.992 y 1.993, en los que explotaba un negocio de máquinas de oficina, el Sr. Strobel envió a varias empresas de leasing facturas relativas a entregas que nunca se produjeron.

Mediante estas facturas ficticias, el Sr. Strobel pretendía disimular las pérdidas de una de sus filiales y aparentar mejores resultados. Las facturas fueron pagadas por las empresas de leasing. Con posterioridad, el Sr. Strobel reembolsó a dichas empresas los importes que le habían abonado.

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

En 1.994, el Sr. Strobel presentó espontáneamente una declaración de rectificación al Ministerio Fiscal y al Finanzamt Esslingen, poniendo en su conocimiento las facturas ficticias y sus destinatarios. El Finanzamt Esslingen transmitió estos datos a las Administraciones tributarias competentes respecto de los destinatarios de las facturas, para que dichas Administraciones procediesen a regularizar las deducciones de los impuestos soportados por éstos.

Tras la declaración efectuada por el Sr. Strobel, los servicios tributarios realizaron un control y el Finanzamt Esslingen fijó como cuota de IVA adeudada por el Sr. Strobel los importes indicados por separado en las facturas, a saber, 519.346,36 DEM para 1.992 y 653.156,51 DEM para 1.993.

El 24 de agosto de 1.995, el Sr. Strobel presentó una solicitud ante el Finanzamt Esslingen con el fin de obtener, con arreglo al artículo 227 de la AO, la exención del IVA por motivos de equidad.

Mediante resolución de 15 de noviembre de 1.995, el Finanzamt Esslingen desestimó esta solicitud.

El Sr. Strobel interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt Esslingen ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, que, mediante sentencia de 9 de julio de 1.997, confirmó dicha resolución.

El 19 de agosto de 1.997, el Sr. Strobel interpuso recurso de “Revisión” ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

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 Umsatzsteuergesetz de 1.991 (Ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, “UstG”), puesto que Schmeink y el Sr. Strobel habían expedido facturas, que mencionaban por separado este impuesto, y las habían entregado a sus destinatarios sin haber ejecutado las prestaciones que se indicaban en ellas.

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

El Bundesfinanzhof se refirió a la sentencia de 13 de diciembre de 1.989, Genius Holding, según la cual, para garantizar la aplicación del principio de 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.

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 Justicia, no se deriva del principio de neutralidad. 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.

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, a una disposición penal, lo que plantearía problemas en el plano constitucional.

Por ello, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

Debe recordarse, en primer lugar, que, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, está sujeta al IVA, en las operaciones de régimen interior, cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos.

Procede señalar, en segundo lugar, 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 estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

El órgano jurisdiccional remitente señaló que, según la sentencia *Genius Holding*, antes citada, quien expide la factura sólo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado si demuestra su buena fe.

Debe señalarse 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.

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.

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 cambio, cuando no se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como en el asunto *Genius Holding*, antes citado, los Estados miembros pueden supeditar la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado al requisito de que quien expide la factura demuestre su buena fe.

El Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno.

Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, que procede examinar en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, qué procedimiento debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado.

Corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

No obstante, cuando este riesgo ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

4. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

2) Corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.”

5. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EN PLENO EL 13 DE ABRIL DE 2.000.

Proponía al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“1) El Derecho Comunitario no exige que el Derecho nacional permita la rectificación de un impuesto indebidamente mencionado en una factura en el marco del propio procedimiento de liquidación de la deuda tributaria inicial de un sujeto pasivo que ha emitido facturas erróneas o ficticias, siempre que esa persona pueda efectivamente solicitar la rectificación de la suma percibida de este modo y que la posibilidad de proceder a dicha rectificación cuando se cumplen los correspondientes requisitos no sea discrecional.

2) El único requisito impuesto por el Derecho comunitario en relación con las solicitudes de rectificación del IVA mencionado errónea o ficticiamente en las facturas es que el emisor de la factura de que se trate debe poder acreditar, a satisfacción de la Administración tributaria nacional competente, que no se producirá ninguna pérdida de ingresos del IVA. El Derecho comunitario impide que las legislaciones nacionales en materia de IVA supediten dichas solicitudes a un requisito adicional de buena fe por parte del emisor en el momento en que se emitió la factura.”