

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA SEXTA) DE 18 DE MARZO DE 2021

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Asunto: C-48/20

Partes: UAB «P.» y Dyrektor Izby Skarbowej w B.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 203 – Impuestos indebidamente facturados – Buena fe del emisor de la factura – Riesgo de pérdida de ingresos fiscales – Obligaciones de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La entidad establecida en Lituania «P» ponía a disposición de empresas de transporte lituanas tarjetas de carburante que permitían a dichas empresas de transporte abastecerse de carburante en determinadas estaciones de servicio situadas en territorio polaco.

Al considerar que su actividad comercial consistía en adquirir carburante en estaciones de servicio polacas para revenderlo posteriormente a empresas de transporte lituanas, mediante tarjetas de carburante, «P.» emitió facturas por la entrega de carburante a dichas empresas de transporte repercutiendo IVA a sus clientes.

La Administración Tributaria polaca consideró que «P.» no había comprado ni suministrado carburante en territorio polaco. A su juicio, las estaciones de servicio polacas suministraban directamente el combustible a las empresas de transporte lituanas, las cuales, mediante tarjetas de carburante compradas a «P.», se abastecían en esas estaciones de servicio disfrutando de total libertad

de elección, en particular por lo que respecta a la cantidad y al tipo de carburante. En su opinión, la actividad real de «P.» consistía, por tanto, en financiar la compra de carburante en dichas estaciones de servicio por parte de las empresas de transporte lituanas mediante tarjetas de carburante. Esa actividad constituye, a su juicio, un servicio financiero exento de IVA en Polonia con arreglo a la Ley del IVA.

A raíz de calificación de las operaciones realizadas por «P.» como una actividad exenta, la Administración Tributaria polaca declaró también que dicha entidad no podía disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado por las facturas que, a su vez, le habían sido emitidas por las estaciones de servicio. Consideró, además, que las facturas de venta emitidas por «P.» generaban, conforme a la Ley polaca del IVA, la obligación de pagar el importe de IVA mencionado en ellas.

Frente a dicha decisión se interpusieron diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, que han dado lugar a que el Tribunal Supremo polaco plantease la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse el artículo 203 de la [Directiva 2006/112] y el principio de proporcionalidad en el sentido de que se oponen, en una situación como la controvertida en el litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 108, apartado 1, de la [Ley del IVA] a facturas que mencionen indebidamente el IVA emitidas por un sujeto pasivo que actúe de buena fe, cuando:

- el comportamiento del sujeto pasivo no haya constituido fraude fiscal, sino que resulte de una interpretación errónea de las disposiciones legales efectuada por las partes en las operaciones, apoyándose en la interpretación que de ellas había hecho la Administración tributaria y en la práctica habitual seguida en la materia al realizar dichas operaciones, que consistía en admitir erróneamente que el emisor de la factura realiza una entrega de bienes cuando en realidad presta un servicio de intermediación financiera exento de IVA, y
- el destinatario de la factura en la que se haya mencionado indebidamente el IVA habría tenido derecho a solicitar la devolución del impuesto si el sujeto pasivo que le entregó efectivamente los bienes hubiera facturado correctamente la operación?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De acuerdo con lo establecido por el artículo 203 de la Directiva del IVA, cualquier persona que mencione el IVA en una factura estará obligada a la declaración y, en su caso, ingreso del impuesto mencionado en dicha factura. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en repetidas ocasiones, que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existiese una operación real sujeta al impuesto. La finalidad de esta norma es

evitar la pérdida de recaudación que podría derivarse de la deducción en del IVA por el sujeto que ha soportado indebidamente la repercusión.

El Tribunal de Luxemburgo, también ha señalado en pronunciamientos previos que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. Esta solución es aplicable, en particular, a una situación en la que el sujeto pasivo actuó de buena fe al emitir facturas que mencionaban indebidamente el IVA, en la medida en que consideró, basándose en una práctica constante de las autoridades tributarias polacas, que la puesta a disposición de tarjetas de carburante a operadores que les permitían abastecerse de carburante en estaciones de servicio no constituía un servicio financiero exento de IVA en Polonia, sino una entrega de bienes sujeta a este impuesto en ese Estado miembro.

En un escenario en el que prima la buena fe del repercutidor, el Tribunal declara que no se ajusta al principio de neutralidad que informa el IVA que el Derecho polaco impida la regularización del IVA indebidamente facturado por un sujeto pasivo de buena cuando se inicia una inspección tributaria contra el interesado.

Dicho en otros términos, la negativa a conceder la posibilidad de regularizar las facturas de carburante en las que se menciona indebidamente el IVA emitidas a las empresas de transporte, pese a que las entregas de carburante efectuadas por las estaciones de servicio a dichas empresas de transporte están también sujetas al IVA, equivaldría a imponer a la recurrente en el litigio principal una carga tributaria contraria al principio de neutralidad del IVA.

Desde la perspectiva del Derecho español, ha de tenerse presente que, según manifiesta el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 22 de abril de 2015 (R.G. 7547/2012), el artículo 203 de la Directiva del IVA es un precepto no traspuesto a nuestro ordenamiento interno, circunstancia que impediría la aplicación de la norma comunitaria, en virtud del denominado efecto directo vertical descendente, en perjuicio del obligado tributario.

3. Fallo

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.