

Asunto C-48/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

28 de enero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

15 de noviembre de 2019

Parte recurrente:

UAB «P»

Parte recurrida:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Director de la Administración tributaria de Białystok)

Objeto del procedimiento principal

Obligación de pagar el IVA indebidamente facturado por el sujeto pasivo que actúa de buena fe.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de la Directiva IVA; art. 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

¿Deben interpretarse 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 (DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada) 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 ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada), a las facturas con el IVA indebidamente mencionado emitidas por el sujeto pasivo que actúa de buena fe, cuando:

- el comportamiento del sujeto pasivo no haya constituido un fraude fiscal, sino que haya resultado de una interpretación errónea de la normativa por las partes involucradas en la operación, y de una práctica habitual en el momento de realizar este tipo de operaciones, en las cuales se acepta, erróneamente, que el emisor de la factura realiza la entrega de bienes, mientras que, en realidad, está proporcionando un servicio de intermediación financiera, el cual está exento de IVA, y
- el destinatario de la factura en la que se menciona indebidamente el IVA habría tenido derecho a solicitar su devolución si el sujeto pasivo que, efectivamente, realiza la entrega de bienes, hubiese facturado correctamente la operación?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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 (en lo sucesivo, «Directiva IVA») establece que será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

El artículo 108, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2016, posición 710, en su versión modificada; en lo sucesivo «Ley del IVA») establece que serán deudores del impuesto la persona jurídica, entidad sin personalidad jurídica, o persona física que emita una factura, en la cual se menciona el importe de dicho impuesto.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Mediante resolución de 27 de marzo de 2014, el naczelnik urzędu skarbowego (jefe de la oficina tributaria) determinó el IVA adeudado por la sociedad demandante UAB P. en Lituania (en lo sucesivo, «sociedad») correspondiente al período comprendido entre marzo y diciembre de 2011, el exceso recaudado por el período comprendiendo entre marzo y junio de 2011, así como la liquidación del impuesto en virtud del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA. La autoridad tributaria cuestionó el derecho de la sociedad a la deducción del impuesto soportado resultante de una factura emitida por estaciones de servicio en

razón de la compra de carburante. Además, consideró que la sociedad emitió e introdujo facturas en las que incluía la venta ficticia de carburante a empresas lituanas. Según la autoridad tributaria, la sociedad no era ni compradora, ni proveedora de carburante. Su funcionamiento ficticio se basaba, sin embargo, en la financiación (concesión de préstamos) a sociedades lituanas para la compra de gasóleo en estaciones de servicio mediante tarjetas de carburante. Estas operaciones constituyen servicios financieros exentos del impuesto, de conformidad con la Ley del IVA.

- 2 Mediante resolución de 2 de octubre de 2014, el dyrektor izby skarbowej (Director de la Administración Tributaria) anuló íntegramente la resolución del órgano de primera instancia, debido a la determinación errónea por dicho órgano del lugar de imposición de las actividades realizadas por la sociedad y se pronunció sobre el fondo del asunto, determinando el IVA adeudado por la sociedad correspondiente al período comprendido entre marzo y diciembre de 2011, el exceso recaudado por el período comprendido entre marzo y junio de 2011, así como la liquidación del impuesto en virtud del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA. Según el órgano de recurso, la sociedad no realizaba la compra y la entrega de carburante en el territorio nacional. El carburante se transfería directamente entre las estaciones de servicio y las empresas lituanas que, a través de tarjetas de carburante, repostaban carburante en estaciones de servicio polacas. La sociedad no tenía derecho a disponer del carburante como si fuera la propietaria del mismo, sino que, en realidad, su función consistía en financiar a sus clientes en la compra de gasóleo realizada en estaciones de servicio, a través del uso de tarjetas de carburante. El abastecimiento de carburante se producía de dos maneras: directamente por la sociedad mediante acuerdos celebrados con las estaciones de servicio, o a través de un agente, mediante un contrato de agencia, para la venta de servicios de procesamiento. Las funciones de la sociedad se basaban en la búsqueda de clientes (adquirientes de tarjetas de carburantes), en efectuar pedidos de tarjetas de carburantes al agente o a la estación de servicio, así como en garantizar medios de pago para el carburante repostado por los clientes. Como contrapartida, la sociedad recibía una remuneración consistente en una comisión o un descuento por los vendedores de carburante o por el agente. El órgano de recurso confirmó que las facturas de venta emitidas por la sociedad dan lugar a la obligación de liquidar el impuesto resultante, de conformidad con el artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 3 La sociedad interpuso un recurso contra la resolución anterior. Mediante sentencia de 7 de abril de 2015, el Wojewódzki sąd administracyjny (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Białystok; en lo sucesivo «WSA»), anuló la resolución del dyrektor izby skarbowej.
- 4 Mediante sentencia de 17 de febrero de 2017— a raíz de un recurso de casación interpuesto por el dyrektor izby skarbowej— el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «NSA») anuló la sentencia del tribunal de primera instancia de 7 de abril de 2015, y

devolvió el asunto al WSA, el cual, mediante sentencia de 19 de julio de 2017, desestimó el recurso de la sociedad.

- 5 El WSA coincide con el órgano de recurso en cuanto a que, a pesar de que las facturas de venta emitidas por la sociedad no reflejan la realidad de su actividad comercial, y, en consecuencia, no están sujetas a liquidación en la declaración IVA-7, dan lugar a la obligación de liquidar el impuesto resultante, de conformidad con el artículo 108, apartado 1, de la Ley de IVA. La sociedad, al emitir a las empresas lituanas facturas por el IVA, no estaba reflejando la realidad de su actividad comercial, lo que dio lugar a que los destinatarios de tales facturas pudieran tratar el impuesto en ellas mencionado como un impuesto soportado deducible, o bien solicitar la devolución del mismo. Las facturas emitidas por la sociedad documentaban una venta ficticia de carburante a empresas lituanas, por lo tanto, también era necesario considerar que existía un riesgo de pérdida de deudas contraídas con entidades públicas. En consecuencia, no cabe hablar de violación del principio de neutralidad del IVA o del principio constitucional de proporcionalidad.
- 6 La sociedad interpuso un recurso contra dicha sentencia ante el NSA, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 7 En el caso de autos, se desprende que la sociedad, pese a estar convencida de ello, no participó en operaciones en cadena que tuvieran por objeto la entrega de carburante a los transportistas lituanos, sino que proporcionó a empresas lituanas servicios financieros, exentos de impuestos en el país.
- 8 Esta postura se confirma en la sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la puesta a disposición de sus filiales de tarjetas de carburante por parte de una sociedad matriz, que permite a las filiales abastecer de carburante los vehículos cuyo transporte realizan, puede calificarse como servicio de concesión de crédito exento de IVA en virtud de dicha disposición. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado de manera similar en la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 En el caso de autos no se ha demostrado la existencia de un fraude o de un abuso. La calificación de las operaciones en cuestión como entregas en cadena resultó de una práctica nacional dominante de aquel entonces consistente en aplicar las disposiciones de la Ley del IVA, diferente de la resultante de las sentencias antes citadas del Tribunal de Justicia, en las cuales estas operaciones han sido clasificadas como entrega de bienes, y no como prestación de servicios.

- 10 En dicha práctica, se admitía que cada una de las partes que participaban en la entrega en cadena de carburante realizaba una entrega de bienes a título oneroso, aun cuando, efectivamente, solo existía una sola entrega material del bien. Asimismo, se consideraba que el intermediario (el que daba acceso a la tarjeta) era quien realizaba la entrega de bienes al destinatario final (operación sujeta al IVA). El resultado de esta práctica fue, en el presente caso, la facturación de las entregas, que se realizaban de la siguiente manera:
 - las estaciones de servicio emitían facturas a la sociedad (suministradora de tarjetas de carburante) por el carburante suministrado a los titulares de tarjetas de carburante (empresas lituanas de transporte),
 - la sociedad se consideraba como una participante en la operación en cadena (compra de carburante y su reventa a empresas lituanas de transporte),
 - las empresas lituanas de transporte recibieron facturas de la sociedad, incluyendo el IVA, por el carburante, pudiendo solicitar su devolución en Polonia.
- 11 La aceptación de esta práctica tributaria ha tenido cabida en interpretaciones individuales emitidas por las autoridades fiscales a los sujetos pasivos.
- 12 El litigio en el presente asunto versa sobre las liquidaciones de los períodos correspondientes al año 2011, cuando las autoridades tributarias presentaban de manera uniforme la ya mencionada manera de liquidar impuestos. Así pues, la sociedad tenía todos los motivos para confiar en la manera de interpretar las disposiciones a este respecto por parte de las autoridades tributarias.
- 13 Respecto a este tipo de operaciones, una práctica tributaria nacional diferente surgió en 2012, cuando, mediante sentencia de 14 de agosto de 2012, el NSA se basó en la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) del Tribunal de Justicia y reconoció que las operaciones en las que se hace uso de tarjetas de carburante no dan lugar a la deducción del IVA. Esta sentencia provocó divergencias en la práctica de las autoridades tributarias.
- 14 Sin embargo, no cabe duda de que en el presente asunto la sociedad, actuando de buena fe, emitía en 2011 facturas defectuosas a clientes lituanos mencionando el IVA. De esta manera, se cumplen los requisitos formales de la aplicación del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA, que transpone el artículo 203 de la Directiva IVA.
- 15 El tribunal remitente hace referencia a la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedspred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), apartados 24 a 29, del Tribunal de Justicia concluyendo que, si el emisor de la factura demuestra su buena fe, para garantizar la neutralidad del IVA, tendría que tener la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente facturado, según el procedimiento establecido por el Estado miembro. Sin embargo, el Derecho polaco no prevé tal procedimiento de corrección por el sujeto pasivo tras el inicio de una inspección tributaria o de un procedimiento fiscal contra él. Tal como establece el artículo 81, letra b), apartado

- 1, de la Ustawa Ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria), de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 2019, posición 900, en su versión modificada), el derecho a la rectificación de la declaración se suspende hasta que no concluya el período impositivo o la inspección tributaria, dentro del ámbito de aplicación de este período o inspección.
- 16 En el caso de autos, la sociedad no disponía de la posibilidad de corregir la factura, en la que se mencionaba indebidamente el impuesto, emitida a las empresas de transporte lituanas, lo cual se sanciona en la resolución tributaria emitida en el presente caso.
- 17 Además, la autoridad tributaria hace énfasis en que el emisor de las facturas no ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos tributarios a su debido tiempo, ya que las facturas defectuosas no se corrigieron, por lo que las empresas lituanas podrían solicitar la devolución de este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del IVA, que transpone la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. Sin embargo, la sociedad razonablemente alega que, en el caso de ejecutar correctamente la operación entre las estaciones de servicio, la sociedad y las empresas lituanas, en donde la sociedad demostrase que provee servicios financieros, las empresas lituanas deberían obtener —en lugar de facturas emitidas por la sociedad a título de entrega de carburante con el IVA indebidamente mencionado—, facturas emitidas a título de entrega de carburante por la estación de servicio a dichas empresas lituanas. Estas facturas serían similares en cantidad con respecto a las controvertidas facturas emitidas por la sociedad, por las cuales se establece la obligación de liquidar, conforme al artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA (artículo 203 de la Directiva IVA); la diferencia radicaría en el margen utilizado por la sociedad en las operaciones en cuestión. Las facturas emitidas por la estación de servicio otorgarían, asimismo, el derecho a las empresas lituanas a solicitar la devolución del impuesto mencionado en las mismas.
- 18 Esto demuestra que, a pesar de que la sociedad facturó indebidamente la entrega de carburante a las empresas lituanas, la correcta liquidación de estas entregas por la estación de servicio autorizaría, asimismo, a las empresas lituanas a solicitar la devolución del impuesto. Sin embargo, la aplicación del artículo 108 de la Ley del IVA a las controvertidas facturas emitidas por la sociedad, pese a someter a tributación las entregas de carburante efectuadas por las estaciones de servicio a las empresas lituanas, produce el efecto de gravar dos veces el IVA de una misma operación; una primera, durante la operación entre las estaciones de servicio y las empresas lituanas, y una segunda con la empresa, con arreglo al artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 19 Por lo tanto, surge la duda de si, en una situación como la del caso de autos, las autoridades tributarias están autorizadas, habida cuenta de los principios de

neutralidad y de proporcionalidad, a aplicar una disposición como el artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA (artículo 203 de la Directiva IVA), que impide a la sociedad la corrección de una factura errónea.

- 20 El Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedspred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), estimó que el principio de neutralidad del IVA, tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112, puede ser invocado por un sujeto pasivo para impugnar una disposición de Derecho nacional que supedita la devolución del IVA facturado por error a la rectificación de la factura errónea, cuando, mediante resolución firme, se ha denegado el derecho de deducción de dicho impuesto, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional.
- 21 Sin embargo, en la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), el Tribunal de Justicia indicó que, la Directiva IVA, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones ficticias y obliga a quienes mencionen el IVA en una factura a pagar dicho impuesto, incluso en el caso de una operación ficticia, a condición de que el Derecho nacional permita regularizar la deuda tributaria resultante de esa obligación si el emisor de la factura, que no actuaba de buena fe, eliminó completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.
- 22 En el caso de autos, no es seguro que las empresas lituanas hubieran intentado obtener la devolución del impuesto de dichas facturas ni cuál habría sido el posible resultado de este intento. Sin embargo, como ya se ha señalado, impedir a la sociedad la corrección de las controvertidas facturas, al tiempo que se autoriza a las empresas lituanas a la devolución del impuesto correspondiente al carburante adquirido en Polonia, tanto con la opción defectuosa como con la correcta facturación de las operaciones analizadas, arroja dudas fundadas sobre la aplicación de una disposición como el artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA al IVA erróneamente mencionado en las facturas emitidas por la sociedad.