

Asunto C-794/23**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

21 de diciembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)

Fecha de la resolución de remisión:

14 de diciembre de 2023

Parte recurrente en casación:

Finanzamt Österreich (Administración tributaria austriaca)

Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) EU 2023/0009-2 (Ro 2023/13/0014)
14 de diciembre de 2023

El Verwaltungsgerichtshof [*omissis*], en relación con el recurso de casación interpuesto por el Finanzamt Österreich (Administración tributaria austriaca), Delegación de Baja Austria Centro, con domicilio en [*omissis*] Wiener Neustadt, [*omissis*], contra la sentencia del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria) de 27 de enero de 2023, [*omissis*] en un asunto relativo, en particular, al impuesto sobre el volumen de negocios de 2019 (coadyuvante: P GmbH, con domicilio social en W, representada por LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, con domicilio social en [*omissis*] Mattersburg [*omissis*]), ha adoptado la siguiente

Resolución

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Debe 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, en el sentido de que, con arreglo a dicha disposición, un sujeto pasivo que ha realizado una prestación de servicios y, en su factura, ha

mencionado un importe del IVA calculado a un tipo impositivo erróneo, no es deudor de la parte del IVA incorrectamente facturada si la prestación indicada en la factura concreta se realizó a favor de una persona que no es sujeto pasivo, aunque el sujeto pasivo en cuestión haya realizado otras prestaciones similares a favor de otros sujetos pasivos?

2) ¿Debe considerarse como «consumidor final que no tiene derecho a deducir el impuesto soportado» en el sentido de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022, P (C-378/21, EU:C:2022:968), únicamente a quien no es sujeto pasivo, o puede entenderse como tal también a un sujeto pasivo que utiliza la prestación concreta solo para fines privados (o para otros fines que no dan lugar al derecho de deducción) y que no tiene derecho, por tanto, a deducir el impuesto soportado?

3) ¿Conforme a qué criterios debe valorarse, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de la Directiva 2006/112/CE, cuáles son las facturas (en su caso, en el marco de una estimación) por las que el sujeto pasivo no es deudor del importe incorrectamente facturado por no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales?

Fundamentos

- 1 A. Hechos y resumen del procedimiento:
- 2 P GmbH es una sociedad de responsabilidad limitada constituida con arreglo al Derecho austriaco. Explora un área de juegos interior, y en 2019 aplicó a los ingresos que obtuvo (la retribución por sus servicios) un tipo del impuesto sobre el volumen de negocios del 20 %. Cuando sus clientes abonaban dicha retribución, se les entregaba una factura (ticket de caja) consistente en una factura de escasa cuantía con arreglo al artículo 11, apartado 6, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio de 1994; en lo sucesivo, «Ley del IVA») (facturación simplificada en virtud del artículo 238 de la Directiva 2006/112). Posteriormente, P GmbH rectificó su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios, al considerar que sus ingresos estaban gravados con un tipo reducido del 13 %. P GmbH no prestó sus servicios exclusivamente a personas que no fueran sujetos pasivos (personas que no actuaran como empresarios o profesionales).
- 3 Mediante resolución de 18 de enero de 2021, la Administración tributaria liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios relativo al año 2019. En la motivación declaró que P GmbH había gravado al tipo del 20 % los ingresos por el acceso a las áreas de juegos interior, y que el impuesto sobre el volumen de negocios estaba mencionado en los tickets de caja expedidos. A su parecer, no es lícita la rectificación del tipo impositivo del 20 %, efectuada *a posteriori* respecto al año 2019, ya que ni las facturas podían corregirse ni era posible efectuar los abonos a los clientes de la empresa por la diferencia en el impuesto sobre el volumen de

negocios. En consecuencia, tanto por la facturación como en virtud del principio del enriquecimiento sin causa, procedía liquidar el impuesto al tipo del 20 %.

- 4 P GmbH interpuso una reclamación contra esta resolución, alegando que las prestaciones se realizaban «casi exclusivamente» a favor de particulares sin derecho a la deducción del impuesto, por lo que quedaba descartado todo riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En consecuencia, entendía que no era necesaria una rectificación formal de las facturas ni la transmisión de estas a sus destinatarios.
- 5 Mediante resolución de 21 de junio de 2021, el Bundesfinanzgericht planteó una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- 6 En su sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (C-378/21, EU:C:2022:968), el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«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 su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.»

- 7 Mediante la resolución impugnada, ante el Verwaltungsgerichtshof, el Bundesfinanzgericht modificó la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios de 2019.
- 8 Consideró que las prestaciones realizadas por P GmbH habían sido utilizadas «(casi) exclusivamente» por clientes que, como consumidores finales, no tenían derecho a deducir el impuesto soportado. Aparte de una estimación de un importe del 0,5 % del volumen de negocios total correspondiente al área de juegos interior, no existía riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales. Así se deducía de la declaración del administrador de P GmbH según la cual en el año 2019 los usuarios de las prestaciones de P GmbH fueron exclusivamente consumidores finales sin derecho a deducción. No se prestaron servicios de transporte ni se realizaron entregas de bienes. No obstante, al no estar totalmente descartado que algún cliente de P GmbH (correcta o incorrectamente) hubiera practicado la deducción del impuesto mencionado en las facturas, consideró preciso llevar a cabo una estimación. Debido a la elevada probabilidad de que las prestaciones realizadas por P GmbH se destinasen al aprovechamiento privado por sus clientes, el Bundesfinanzgericht estimó en un 0,5 % del volumen de negocios total la parte por la que existía una deuda tributaria resultante de la facturación. Esta cifra, referida al número de comprobantes expedidos (un total de 22 557 facturas),

constituye aproximadamente 112 facturas por las que (correcta o incorrectamente) se ejerció el derecho a la deducción.

9 Contra dicha sentencia se dirige el recurso de casación interpuesto por la Administración tributaria austriaca. Esta alega que la sentencia recurrida se aparta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según la cual el sujeto pasivo no es deudor de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado. De la sentencia del Tribunal de Justicia no se deduce, en su opinión, que proceda diferenciar, mediante estimación, entre los consumidores finales y los sujetos pasivos con derecho a deducción. El Tribunal de Justicia examinó la cuestión partiendo exclusivamente la premisa de que las prestaciones se realizaron siempre a favor de consumidores finales, que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado.

10 B. Disposiciones pertinentes

11 1. Derecho nacional

12 El artículo 11 de la Ley del IVA, en su versión aplicable al caso de autos (BGBl. I n.º 13/2014), presenta, en extracto, el siguiente tenor:

«1. 1) Si el empresario realiza operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, estará facultado para emitir facturas. Además, en el caso de que realice operaciones para otro empresario para las necesidades de su empresa o para una persona jurídica, en la medida en que no sea empresario, estará obligado a emitir facturas. Si el empresario realiza una operación gravada de entrega de obras o de realización de una obra en relación con un bien inmueble destinadas a una persona que no tiene la condición de empresario, deberá emitir una factura. El empresario deberá cumplir su obligación de emitir la factura dentro de los seis meses siguientes a la realización de la operación.

[...]

6. Para las facturas cuyo importe total no supere los 400 euros, serán suficientes las siguientes menciones, además de la fecha de emisión:

- 1) nombre y dirección del empresario que haya efectuado la entrega o realizado la prestación;
- 2) cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o naturaleza y alcance de la otra prestación;
- 3) fecha de la entrega o de la otra prestación o período al que se refiera la prestación;

- 4) contraprestación total y cuota total del impuesto correspondiente a la entrega o a la otra prestación;
- 5) tipo de gravamen.

[...]

12. Si el empresario hubiera mencionado por separado, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota impositiva pese a no ser deudor del impuesto en la operación en cuestión con arreglo a la presente Ley Federal, resultará deudor de dicha cuota en virtud de la factura, a menos que emita la correspondiente factura rectificativa para el destinatario de la entrega o de la otra prestación. En caso de rectificación, se aplicará *mutatis mutandis* el artículo 16, apartado 1.»

13 2. Derecho de la Unión

- 14 El Artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, es del siguiente tenor:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

- 15 A tenor del artículo 203 de la misma Directiva:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

- 16 El artículo 220, apartado 1, de la Directiva dispone, en extracto:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

- 1) para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

[...]]»

17 C. Explicación de las cuestiones prejudiciales

- 18 En la motivación de su petición de decisión prejudicial de 21 de junio de 2021, el Bundesfinanzgericht indicó expresamente que en el año 2019 los clientes de P GmbH fueron «exclusivamente clientes finales sin derecho a deducir el impuesto soportado».

- 19 Esta premisa fáctica del Bundesfinanzgericht ya fue cuestionada durante el anterior procedimiento prejudicial (véanse, en particular, las conclusiones de la Abogada General presentadas el 8 de septiembre de 2022, P, C-378/21, EU:C:2022:657, puntos 38 y siguientes). En su sentencia de 8 de diciembre de 2022, P (C-378/21, EU:C:2022:968), el Tribunal de Justicia no entró a valorar estas consideraciones. Declaró que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente partían de la premisa de que no existía riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto la clientela de P GmbH estaba constituida exclusivamente por consumidores finales que no tenían derecho a deducir el IVA que les había facturado P GmbH. El Tribunal de Justicia examinó la primera cuestión prejudicial «únicamente a la luz de esta premisa» (apartado 18).
- 20 En el citado procedimiento anterior, el Bundesfinanzgericht partió de esa premisa fáctica. Ahora considera que no se puede excluir que algunos clientes de P GmbH (correcta o incorrectamente) hayan practicado la deducción. Ha estimado en un 0,5 % del volumen de negocio total la cantidad de estos clientes (aproximadamente, 112 facturas de un total de 22 557).
- 21 Precisamente por el hecho de que la respuesta del Tribunal de Justicia en el procedimiento prejudicial anterior se basó expresamente en la premisa de que todos los clientes de P GmbH habían sido consumidores finales sin derecho a deducción, cabe preguntarse por la solución aplicable cuando siquiera una pequeña parte de los clientes de P GmbH eran personas que sí tenían la condición de sujeto pasivo (empresarios) de suerte que no puede excluirse un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (al menos, no con carácter absoluto).
- 22 De ello se deduce que, no habiéndose producido realmente una rectificación de las facturas (los destinatarios de las prestaciones no aparecían indicados en las «facturas de escasa cuantía», por lo que se desconoce su identidad), no se eliminó por completo y en tiempo oportuno el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, de modo que P GmbH adeuda íntegramente el importe del impuesto mencionado en todas las facturas.
- 23 Sin embargo, según las consideraciones de la Abogada General, el artículo 203 de la Directiva se refiere a una única factura incorrecta, de lo cual cabría deducir que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales solo existe en relación con las facturas que han sido emitidas a favor de sujetos pasivos (empresarios) (aun cuando los destinatarios de la prestación no hayan sido mencionados en ellas).
- 24 En caso de que haya de atenderse a la factura incorrecta concreta, se plantea también la duda de qué criterios se deben aplicar para determinar las facturas (en su caso, en el marco de una estimación) con las que existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales. A este respecto, no está claro cómo debe entenderse el concepto de «consumidor final que no tiene derecho a deducir el impuesto soportado». Cabe preguntarse si por consumidor final en este sentido se ha de entender una persona que no sea sujeto pasivo, o también un sujeto pasivo que utilice la prestación concreta solamente con fines privados (o para otros fines que no dan

derecho a deducción), de modo que tampoco él tendrá derecho a deducir el impuesto soportado.

- 25 El riesgo de pérdida de ingresos fiscales cuando se ha aplicado un tipo impositivo superior al correcto (como indudablemente ha sucedido en este caso) se deriva de que el destinatario de la prestación efectúe la deducción de las cuotas impositivas soportadas en exceso. Esto sucede, en particular, en todos los casos en que los sujetos pasivos (empresarios) utilicen las prestaciones de P GmbH para la realización de sus propias prestaciones gravadas (por ejemplo, como expone la Abogada General en el punto 39 de sus conclusiones, un fotógrafo autónomo que venda las fotografías tomadas en el área de juegos interior). En tal caso, existe el riesgo de que se efectúe la deducción del impuesto soportado, que será materialmente correcta, pero incorrecta en cuanto al importe (que será excesivo).
- 26 Pero esto también puede afectar a los casos en que los sujetos pasivos (empresarios) utilicen las prestaciones para fines privados (o para otros fines que no den lugar al derecho de deducción) (por ejemplo, reproducciones privadas, o empresarios que visiten el área con sus hijos) y, en tal sentido, efectúen la deducción del impuesto soportado de forma también materialmente incorrecta. El Verwaltungsgerichtshof considera que puede ser relevante también la naturaleza de la prestación. Parece lógico que prestaciones como las de un área de juegos interior, que solo con carácter excepcional pueden concebirse como utilizados para la realización de una prestación empresarial, solo con carácter excepcional vayan a ser objeto de una deducción, materialmente incorrecta (en particular, en cuanto al importe), como impuesto soportado por los sujetos pasivos destinatarios.
- 27 En cambio, si el destinatario de la prestación no es un sujeto pasivo, en general no existe riesgo de que efectúe la deducción del impuesto mencionado en la factura (incorrecta materialmente y en cuanto al importe).
- 28 Sin embargo, cabría considerar también que las facturas emitidas sean «facturas de escasa cuantía», de manera que no haya constancia en ellas del destinatario de la prestación. En tal caso, no se puede descartar que un sujeto pasivo que no haya sido destinatario de las prestaciones utilice la factura de forma abusiva (sobre los posibles abusos, véanse, por ejemplo, las conclusiones presentadas por la Abogada General el 21 de septiembre de 2023 en el asunto P, C-442/22, EU:C:2023:702, punto 2).
- 29 En general, no parece que la interpretación del Derecho de la Unión relativa a estas cuestiones se imponga con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna (véase la sentencia de 4 de octubre de 2018, Comisión/Francia, C-416/17, EU:C:2018:811, apartado 110).
- 30 Por lo tanto, procede plantear al Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial respecto a las citadas cuestiones, con arreglo al artículo 267 TFUE.

[omissis]