



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 8 de septiembre de 2022¹

Asunto C-378/21

P GmbH
con intervención de:
Finanzamt Österreich

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Error sobre el tipo aplicable del impuesto — Regularización de la deuda tributaria — Imposibilidad práctica de rectificar facturas ya expedidas — Carácter prescindible de la rectificación de facturas cuando los destinatarios de la prestación no son sujetos pasivos — Ausencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Objeción de enriquecimiento sin causa»

I. Introducción

1. La legislación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un ámbito jurídico que presenta riesgos para los sujetos pasivos que, en realidad, solo deben recaudar este impuesto de sus clientes por cuenta del Estado. Si, por ejemplo, el sujeto pasivo aplica por error un tipo impositivo demasiado bajo, seguirá debiendo la cuantía correcta del impuesto (más elevada) que deberá pagar al Estado. Esto también se aplica incluso cuando, por razones legales y/o prácticas, no pueda repercutir *a posteriori* el IVA más elevado a sus clientes.

2. Pues bien, en el presente procedimiento de decisión prejudicial el Tribunal de Justicia debe decidir acerca de la situación contraria, en la que el sujeto pasivo durante todo un año aplicó por error un tipo impositivo demasiado elevado, lo mencionó en la factura y lo pagó al Estado. ¿Puede el Estado quedarse con este IVA pagado en exceso o debe devolverlo al sujeto pasivo? Al fin y al cabo, el impuesto no se ha devengado materialmente por ese importe. Por otra parte, las facturas se expidieron mencionando un impuesto demasiado elevado, lo que podría inducir a los clientes a practicar una deducción demasiado elevada del impuesto soportado. Por lo tanto, ¿deben rectificarse primero estas facturas? ¿Esto también es de aplicación si las prestaciones se realizaron exclusivamente a consumidores finales sin derecho a deducción, de manera que en todo caso no podrían solicitar la deducción del impuesto soportado?

¹ Lengua original: alemán.

3. En realidad, a la vista de que el IVA es un impuesto sobre el consumo, el proveedor debería reembolsar al cliente el IVA que haya pagado en exceso. Ahora bien, si esto no es posible legalmente (por ejemplo, si se acordó que el precio fuera un precio fijo) o está excluido de hecho (por ejemplo, porque se desconocen los nombres de los clientes), se suscita la cuestión de quién puede «enriquecerse» finalmente debido al error relativo a la correcta cuantía del impuesto: ¿el Estado o el sujeto pasivo que cometió el error?

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico de la Unión viene determinado por la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)².

5. El artículo 73 de la Directiva del IVA se refiere a la base imponible y dispone lo siguiente:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6. El artículo 78 de la Directiva del IVA establece los elementos que deben incluirse o excluirse de la base imponible:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA; [...]».

7. El artículo 193 de la Directiva del IVA define quiénes son los deudores de este impuesto:

«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.»

8. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se refiere al alcance del derecho a deducir el impuesto soportado y presenta el siguiente tenor:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo; [...]».

² Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable al año controvertido (2019); a este respecto, modificada por última vez por la Directiva 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 329, p. 3).

9. El artículo 203 de la Directiva del IVA regula la deuda tributaria a consecuencia de su mención en una factura.

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

10. El artículo 220, apartado 1, de la Directiva del IVA establece la obligación de expedir facturas:

«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; [...]».

B. Derecho austriaco

11. El artículo 11, apartado 1, punto 1), de la Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Ley Federal del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994; en lo sucesivo, «UStG») regula la obligación de expedir una factura:

«Cuando un empresario realice operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG, tendrá derecho a expedir facturas. 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 expedir facturas. Cuando un empresario realice una entrega o una prestación de servicios de obra gravada en relación con un inmueble a un no empresario, estará obligado a expedir una factura. El empresario deberá cumplir su obligación de expedir una factura en el plazo de seis meses a partir de la fecha en que se haya realizado la operación.»

12. El artículo 11, apartado 12, de la UStG se refiere a la deuda tributaria en caso de mención indebida del impuesto y reza como sigue:

«Si en una factura correspondiente a una entrega o a una prestación de servicios el empresario hubiera mencionado por separado una cuota del impuesto no devengada con arreglo a la presente Ley federal, será deudor de dicho importe en virtud de la factura si no la ha rectificado legalmente frente al adquirente o frente al destinatario del servicio. En caso de rectificación, será de aplicación *mutatis mutandis* el artículo 16, apartado 1.»

13. El artículo 239a de la Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben [Ley Federal relativa a las Disposiciones Generales y al Procedimiento aplicable a los Tributos Gestionados por las Autoridades Tributarias del Estado Federal, de los Estados Federados y de los Municipios (en lo sucesivo, «código tributario federal» o «BAO»)] establece lo siguiente:

«En la medida en que un tributo que, según la finalidad de la normativa del tributo, debe ser soportado económicamente por alguien distinto del sujeto pasivo, ha sido soportado económicamente por alguien distinto del sujeto pasivo, debe omitirse:

1. el abono en la cuenta tributaria,
2. la devolución, el traslado o la transferencia de créditos tributarios, y

3. su uso para liquidar deudas tributarias,

si ello condujera a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo del tributo.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

14. La parte que interpone el recurso ante el órgano jurisdiccional remitente (en lo sucesivo, «P GmbH») es una sociedad austriaca de responsabilidad limitada.

15. Explota un área de juegos interior. En el ejercicio 2019 controvertido, por la contraprestación correspondiente a sus prestaciones de servicios (las entradas al área de juegos interior) P GmbH facturó el impuesto al tipo impositivo normal austriaco del 20 %. Pues bien, en realidad, en el ejercicio 2019 controvertido, a estos servicios prestados por P GmbH les habría sido aplicable un tipo impositivo reducido del 13 % (uno de los tipos reducidos en Austria en el ejercicio controvertido, de conformidad con el artículo 98, apartado 1, de la Directiva del IVA).

16. Con ocasión del pago del precio, P GmbH expidió a los clientes tickets de caja, que son facturas de escaso importe en el sentido del artículo 11, apartado 6, de la UStG 1994 (facturas simplificadas según el artículo 238 en relación con el artículo 226 *ter* de la Directiva del IVA). En el ejercicio 2019 controvertido, P GmbH expidió un total de 22 557 facturas. Los clientes de P GmbH en el ejercicio 2019 controvertido son exclusivamente consumidores finales sin derecho a deducir el impuesto soportado.

17. P GmbH regularizó su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio 2019 para poder recuperar de la Administración tributaria el impuesto indebidamente satisfecho.

18. La regularización solicitada fue denegada por la Administración tributaria aduciendo dos motivos: 1) Consideró que P GmbH era deudora de la cuota superior del impuesto sobre el volumen de negocios en virtud de las facturas expedidas si no procedía a su rectificación. 2) Afirmó que no era P GmbH quien soportaba el impuesto sobre el volumen de negocios, sino sus clientes. Por lo tanto, P GmbH se enriquecería si se regularizaba el impuesto sobre el volumen de negocios.

19. P GmbH interpuso una demanda impugnando esa decisión. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), competente para conocer de dicha demanda, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

- «1) ¿Es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, el expedidor de una factura cuando, como en el presente asunto, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales porque los destinatarios de los servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y, por tanto, si el expedidor de una factura es deudor del IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA:

- a) ¿Puede omitirse la rectificación de las facturas frente a los destinatarios de la prestación cuando, por un lado, está excluida la pérdida de ingresos fiscales y, por otro, es imposible en la práctica la rectificación de las facturas en cuestión?
- b) ¿Se opone a la regularización del IVA el hecho de que los consumidores finales hayan soportado el impuesto en el precio de las operaciones de suerte que tal regularización del IVA conlleve un enriquecimiento para el sujeto pasivo?»

20. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la República de Austria y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales y el desarrollo del examen

21. Con sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación del artículo 203 de la Directiva del IVA que impone una deuda tributaria a cualquier persona que facture el IVA.

22. Partiendo de las cuestiones prejudiciales y de los hechos comunicados, se excluye en el presente caso que los clientes de P GmbH tengan derecho a deducir el impuesto soportado, ya que eran exclusivamente consumidores finales (es decir, no eran sujetos pasivos). En efecto, resulta difícil imaginar que en el marco del uso a título oneroso de un área de juegos interior un sujeto pasivo utilice la entrada vendida por P GmbH para las necesidades de sus operaciones gravadas (véase el artículo 168 de la Directiva del IVA).

23. Ahora bien, durante el ejercicio controvertido P GmbH expidió 22 557 facturas a probablemente 22 557 usuarios distintos del área de juegos. Es posible que entre ellos hubiera algún sujeto pasivo que haya utilizado la factura, conforme a Derecho o no, para solicitar la correspondiente deducción del impuesto soportado. Aunque esta constelación queda excluida por las cuestiones planteadas por el tribunal remitente, esta es la constelación más relevante en la práctica.

24. Por esta razón, procederé, en primer lugar, a interpretar el artículo 203 de la Directiva del IVA partiendo de la premisa de que las 22 557 facturas que mencionan una cuota tributaria demasiado elevada no conllevan un riesgo de pérdida de los ingresos fiscales (véase la sección B). A continuación, supondré que aun así no se puede descartar un cierto riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase la sección C). Seguidamente examinaré la cuestión de la regularización de la deuda tributaria derivada del artículo 203 de la Directiva del IVA, en cuyo marco también debe abordarse la necesidad de rectificar 22 557 facturas (véase la sección D). Por último, analizaré si se puede oponer a P GmbH la objeción de enriquecimiento sin causa si los clientes pagaron el precio en su totalidad (véase la sección E.).

B. Acerca de la deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA cuando no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales

1. El IVA mencionado incorrectamente en una factura

25. Conforme al artículo 203 de la Directiva del IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 193 de la Directiva del IVA, ya son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada. Dado que este sujeto pasivo está obligado, en virtud del artículo 220, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, a expedir al menos a otros sujetos pasivos una factura, esto daría lugar a una segunda obligación tributaria por una misma operación. A este respecto, el artículo 203 de la Directiva del IVA debe ser objeto de una interpretación restrictiva.

26. De no ser así, un sujeto pasivo que facture correctamente el IVA de una prestación gravada sería deudor del IVA en dos ocasiones: una vez en virtud del artículo 203 y otra vez en virtud del artículo 193 de la Directiva del IVA. La intención del legislador de la Unión no puede haber sido esa. El artículo 203 de la Directiva del IVA solo tiene un significado independiente si establece una deuda tributaria que vaya más allá del artículo 193 de la Directiva. Dado que la finalidad del artículo 203 de la Directiva es evitar un riesgo de pérdida de ingresos fiscales³ (véanse los posteriores puntos 30 y siguientes), no puede abarcar el «supuesto normal» en el que un sujeto pasivo emite una factura correcta. Por consiguiente, el artículo 203 de la Directiva del IVA cubre «únicamente» el IVA facturado indebidamente, es decir, el IVA que no se debe legalmente pero que aun así es mencionado en la factura.

27. En el presente caso, el importe del impuesto que se mencionaba en las facturas era demasiado elevado (al aplicarse el tipo impositivo normal en lugar del reducido). En este sentido, la diferencia resultante es mencionada por error en la factura, por ser el importe demasiado elevado. Quien expide la factura podría ser deudor de esta diferencia con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA si se cumplen las demás condiciones. El importe restante ya se adeuda en virtud del artículo 193 de la Directiva del IVA y no es controvertido.

2. Sobre el concepto de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA

28. De la petición de decisión prejudicial se desprende que los tiques de caja expedidos son facturas de escaso importe que, con arreglo al artículo 238 en relación con el artículo 226 *ter* de la Directiva del IVA, deben incluir menos datos. Sin embargo, también aquí es necesaria la indicación del importe del IVA pagadero.

29. Dicha factura es una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de modo que en virtud del artículo 178, letra a), confiere el derecho a la deducción [del IVA soportado] contemplada en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. La cuestión de si P GmbH estaba obligada o no a expedir a los consumidores finales las correspondientes facturas [el artículo 220, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA parece indicar lo contrario]

³ Señalado así expresamente, entre otras, en las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 27, y de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32.

es irrelevante a tal efecto, a diferencia de lo que opina la Comisión. El artículo 203 de la Directiva del IVA solamente atiende a la existencia de una factura y, según su redacción, también abarca las llamadas «facturas de escaso importe».

30. El hecho de que la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA se refiera también al IVA mencionado por error (demasiado elevado) indicado separadamente en las facturas de escaso importe se ajusta también a la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia sobre la finalidad del artículo 203 de la Directiva del IVA. Según esta, la finalidad del artículo 203 de la Directiva del IVA es eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar la práctica de una deducción indebida del impuesto soportado por el destinatario de la factura en virtud de dicha factura.⁴

31. Es cierto que el ejercicio de dicho derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA.⁵ Pero el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer el derecho a deducción conforme al artículo 168 de la Directiva del IVA.⁶ Pues no puede excluirse que la Administración tributaria no logre comprobar en tiempo oportuno que consideraciones de Derecho sustantivo se oponen al ejercicio del derecho a deducción formalmente existente.

32. Con ello, el artículo 203 de la Directiva del IVA, en caso de mencionar indebidamente el IVA, pretende lograr una correlación entre la deducción del impuesto soportado por el *destinatario* de la factura y la deuda tributaria del *expedidor* de la factura comparable a la que existiría normalmente también en una factura correcta para el proveedor de la prestación y el destinatario de la prestación.⁷ De acuerdo con el tenor literal del artículo 203 de la Directiva del IVA, a tal efecto no es necesario que el destinatario de la factura practique efectivamente la deducción del impuesto soportado. Basta con que exista el riesgo de que pudiera ser practicada. Por consiguiente, como también subraya acertadamente Austria, con arreglo a su sentido y finalidad, comprende todas las facturas que pudieran inducir al destinatario de la factura a deducir el impuesto soportado. Como ya se ha señalado (puntos 28 y ss.), esto también es aplicable a las facturas de escaso importe.

3. Sobre la necesidad de riesgo de pérdida de los ingresos fiscales

33. Como consecuencia de ello, el expedidor de la factura responderá de forma objetiva por el riesgo (es decir, en abstracto) de que el destinatario de la factura pueda realizar una deducción indebida sobre la base de dicha factura (incorrecta). Se trata de una responsabilidad por riesgo abstracto del expedidor de la factura. También procede en el caso de un error sobre el tipo impositivo correcto si, como en este caso, la factura menciona el tipo impositivo normal en lugar del tipo impositivo reducido. Sin embargo, es una condición previa que exista un riesgo de deducción indebida (por ser demasiado elevada) del impuesto soportado, como señala acertadamente la Comisión.

⁴ Señalado así expresamente en las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32; de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 24; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 32; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartados 35 y 36, y de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 28 y ss.

⁵ Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 13.

⁶ Señalado así expresamente en la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 28 y ss., con remisión a la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 57.

⁷ Véanse a este respecto también mis conclusiones presentadas en el asunto EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:35), puntos 31 y ss.

34. Por lo tanto, es cuestionable que el artículo 203 de la Directiva del IVA sea aplicable en esta situación. Con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA, solamente cabe la deducción por un sujeto pasivo (siempre que concurren circunstancias adicionales). Un consumidor final como tal no tiene derecho a deducir el impuesto soportado.

35. En cambio, el riesgo (abstracto) de una deducción indebida del impuesto soportado por quien no es sujeto pasivo es casi nulo, salvo en el caso de una empresa en proceso de constitución. Sin embargo, en ausencia de operaciones gravadas, la Administración tributaria examinará de todos modos en detalle la deducción del impuesto soportado que practiquen ese tipo de empresas. Probablemente también por esta razón, el órgano jurisdiccional remitente asume que, en una situación como la presente, *no* puede haber un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

36. Si el artículo 203 de la Directiva del IVA regula un supuesto de riesgo, pero dicho riesgo queda excluido *per se* al poder excluirse que los destinatarios de la prestación y los destinatarios de la factura sean sujetos pasivos por ser estos consumidores finales, entonces el artículo 203 de la Directiva del IVA no es aplicable.

4. *Conclusión parcial*

37. Por lo tanto, procede responder como sigue a la primera cuestión prejudicial: Si los destinatarios de las prestaciones de servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado, el expedidor de una factura no es deudor del IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA.

C. Acerca de la deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA cuando no puede excluirse el riesgo de pérdida de ingresos fiscales

38. Austria, en particular, niega los hechos comunicados por el órgano jurisdiccional remitente, según los cuales no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Aunque parezca razonable pensar que los usuarios de un área de juegos interior serán únicamente consumidores finales y no sujetos pasivos del IVA, no puede excluirse *a priori* que tratándose de 22 557 entradas (y facturas) posiblemente sí que hubiera uno o varios sujetos pasivos entre los clientes.

39. Cabría pensar, por ejemplo, en el caso de un padre que visita esta área de juegos interior con su hijo. Pues bien, si dicho padre es un sujeto pasivo (por ejemplo, un fotógrafo autónomo), entonces habría al menos un riesgo abstracto de que esta factura —conforme a Derecho (vende las fotografías tomadas en dicha área) o no (son fotografías privadas)— sean incluidas en la declaración del IVA y, en esa medida, se podría solicitar una deducción demasiado elevada del impuesto soportado. En ese caso, sería aplicable el artículo 203 de la Directiva del IVA. No obstante, corresponde en última instancia al órgano jurisdiccional remitente apreciar si existe, y en qué medida, un riesgo abstracto para la correlación entre la deuda tributaria del proveedor y la deducción del impuesto soportado por el destinatario de la prestación.

40. Incluso si no se puede descartar un cierto riesgo abstracto en casos concretos, esto no significa que la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA se extienda a todas las 22 557 facturas. Esta «idea de contagio» (como no se puede descartar que un sujeto pasivo haya recibido una de esas facturas, todas las facturas están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 203 de la Directiva) es ajena a la legislación sobre el IVA y tampoco es fundamentada en detalle por parte de Austria.

41. La deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva se refiere a una concreta factura incorrecta. En su caso, el número de «facturas que conllevan un riesgo» en abstracto podrá ser determinado por medio de una estimación (lo que en general siempre es posible según la normativa reguladora del procedimiento tributario) y la deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva se limitará a dichas facturas. Esto también está en consonancia con el principio de neutralidad, que implica que el sujeto pasivo, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, en principio, no debe verse gravado él mismo por el IVA.⁸

42. En el presente caso, debido a la naturaleza del servicio gravado (derecho de acceso a un área de juegos interior), que solo excepcionalmente será utilizado por un sujeto pasivo, cabe suponer un potencial de riesgo muy bajo.

43. Por lo tanto, la respuesta a la primera cuestión prejudicial puede completarse como sigue: Si entre los destinatarios de las facturas también había sujetos pasivos, resulta de aplicación la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA. La proporción de estas facturas que conllevan un riesgo abstracto debe determinarse, en su caso, mediante una estimación.

D. Error sobre el tipo impositivo y obligación de rectificar las facturas

44. En la medida en que sea aplicable el artículo 203 de la Directiva del IVA, se suscita la cuestión de la posibilidad de rectificar estas facturas para reducir una deuda tributaria demasiado elevada (consecuencia de la factura) al impuesto efectivamente adeudado por ley (en virtud de la operación gravada) de conformidad con el artículo 193 de la Directiva del IVA. Esta duda se suscitara igualmente si, en contra de lo que sugiero, el Tribunal de Justicia extendiera la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA también a la expedición de facturas a consumidores finales que no son sujetos pasivos.

1. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la posibilidad de regularizar facturas

45. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Directiva del IVA no incluye ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado.⁹ De ello se desprende que corresponde a los Estados miembros hallar una solución para esta laguna, mientras esta no sea colmada por el legislador de la Unión.¹⁰ Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha desarrollado dos planteamientos para esta solución, que los Estados miembros deben tener en cuenta.

⁸ Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

⁹ Señalado así expresamente en las sentencias de 18 de marzo de 2021, *P* (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 30; de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 38, y de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 48.

¹⁰ Sentencias de 18 de junio de 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35; de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros* (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49; de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 49, y de 13 de diciembre de 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

46. Por una parte, 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*.¹¹

47. En opinión del Tribunal de Justicia, esto se opone, por ejemplo, a una norma nacional que excluye una regularización del impuesto después de que se haya iniciado una inspección tributaria.¹² Lo mismo ocurre si la regularización de la deuda tributaria de un expedidor de facturas de buena fe se hace depender de una rectificación de facturas que es de hecho imposible porque ni siquiera se conoce el nombre de los destinatarios de las facturas. Ese tipo de condición sería desproporcionada.¹³

48. Por otra parte, 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 IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, *sin* que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.¹⁴ Además, esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.¹⁵

a) Regularización de la deuda tributaria en el caso de un expedidor de facturas de buena fe

49. De esta jurisprudencia se deduce que un sujeto pasivo que demuestre su buena fe puede, a pesar de que siga existiendo un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, regularizar el IVA indebidamente facturado (es decir, su deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA).¹⁶

50. Esta jurisprudencia¹⁷ es reflejo de que el empresario que realiza la prestación (que también expide la factura o está obligado a expedirla; véase el artículo 220 de la Directiva del IVA) solamente ostenta la función de recaudador de impuestos por cuenta del Estado.¹⁸ En su escrito,

¹¹ Sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 31; de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 33; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

¹² Sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 33.

¹³ En este sentido, acerca de un requisito que ya no puede cumplirse, véase la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 34.

¹⁴ Sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 28; de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 37; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 37; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 58.

¹⁵ Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 38, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 68.

¹⁶ Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

¹⁷ El punto de partida fue la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18. Desde entonces, esta expresión se ha repetido constantemente, aunque sin explicar nunca realmente por qué y en qué condiciones se puede hablar en este contexto de un sujeto pasivo que actúa de buena fe; véanse, entre muchas, las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartados 31 y ss.; de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 33, y de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36.

¹⁸ Sentencias de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 31; de 15 de octubre de 2020, E. (IVA – Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 31; de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

la Comisión incluso se refiere al empresario como una «extensión de la Administración tributaria». Si cumple esta función de buena fe, el Estado que lo implicó como recaudador de impuestos debe ser responsable de las consecuencias de un posible error.

51. De la petición de decisión prejudicial no se desprende con exactitud por qué P GmbH aplicó un tipo impositivo erróneo. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar si en este caso es posible hablar en este sentido de un expedidor de facturas de buena fe. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el tipo impositivo correcto depende a veces de cuestiones jurídicas que son difíciles de delimitar y que, en ocasiones, no puede determinarse de un modo inequívoco. En esas situaciones, existe un alto riesgo de incurrir en un error de derecho. Cuanto más compleja sea la Directiva del IVA o la ley nacional del impuesto sobre el volumen de negocios, mayor será el riesgo correspondiente para el sujeto pasivo.

52. Por lo tanto, si se aplicó un tipo impositivo erróneo por una mera apreciación jurídica incorrecta (error de derecho), considero que hay que suponer que el expedidor de la factura actuó de buena fe. Por ejemplo, cuando el tipo impositivo aplicable es controvertido y el sujeto pasivo ha optado por la que posteriormente resulta ser la opinión equivocada. La situación sería, seguramente, muy distinta si el sujeto pasivo no reflexionó en absoluto sobre el tipo impositivo o no había duda acerca del tipo impositivo aplicable. Un error de derecho de estas características no sería comprensible ni explicable, por lo que en tal caso tampoco me referiría a un expedidor de facturas de buena fe en el sentido que aquí nos interesa. Por lo tanto, es decisivo si al sujeto pasivo, en cuanto recaudador de impuestos por cuenta del Estado, se le puede imputar la expedición de una factura incorrecta.

53. En consecuencia, si el órgano jurisdiccional remitente constata que P GmbH actuó de buena fe en este sentido al aplicar el tipo normal del IVA que no era aplicable, no será relevante si se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Dado que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales se deriva únicamente de la existencia de las facturas erróneas, la rectificación de las mismas tampoco sería necesaria para regularizar la deuda tributaria.

b) Regularización de la deuda tributaria independientemente de la buena fe del expedidor de la factura

54. Sin embargo, la cuestión de la rectificación de las facturas para eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales se suscita si el órgano jurisdiccional remitente concluye que el sujeto pasivo no actuó de buena fe al expedir las facturas. En ese caso, la deuda tributaria solo puede regularizarse con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA si se ha eliminado por completo y en tiempo oportuno el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

55. Sin embargo, según el Tribunal de Justicia, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA.¹⁹ Esto se aplica en particular al supuesto de riesgo abstracto (véanse los puntos 30 y siguientes de las presentes conclusiones).

¹⁹ Sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 39; véase, en un sentido análogo, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59 y jurisprudencia citada.

56. Consiguientemente, si la devolución del IVA (se refiere a la reducción del IVA adeudado con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA) resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, los citados principios pueden exigir que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado.²⁰

57. Según el órgano jurisdiccional remitente, en este caso no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Pues bien, entonces tampoco será necesario rectificar las facturas.

2. *Sobre el tratamiento de la imposibilidad fáctica de una regularización*

58. No obstante, en la medida en que exista un cierto riesgo (véanse los puntos 38 y siguientes), algo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente, y que podría, en su caso, determinar mediante una estimación, sería necesario, en principio, proceder a una rectificación para eliminar dicho riesgo de pérdida de ingresos fiscales, que se deriva de la existencia de esas facturas erróneas.

59. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si es posible atenerse al referido principio cuando la rectificación de las facturas en cuestión resulta imposible de hecho porque se desconocen los nombres de los destinatarios de las facturas. Duda si exigir al expedidor de las facturas algo que es imposible podría constituir un requisito desproporcionado. Por otro lado, como señala Austria, ha sido el propio expedidor de la factura quien con su conducta ha generado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

60. Considero que en estos casos (existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales e imposibilidad fáctica de rectificar las facturas erróneas expedidas) la solución también depende del examen del error. Esto está en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que protege al expedidor de la factura que actúa de buena fe (véanse los puntos 52 y siguientes), mientras que el expedidor de la factura que no actúa de buena fe debe eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Si esto solo puede hacerse corrigiendo la factura, deberá soportar la imposibilidad de hacerlo.

61. Dado que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales se deriva de la existencia de las facturas erróneas, estas, en principio, deben ser rectificadas. Si no es posible, tampoco podrá reducirse la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, a tal efecto es irrelevante si existía o no la obligación de expedir una factura, pues lo que está en juego es la supresión de una deuda de IVA nacida en virtud de una factura incorrecta (véanse los puntos 25 y siguientes).

3. *Conclusión parcial*

62. El Derecho de la Unión, en particular los principios de proporcionalidad y neutralidad del IVA, exige la posibilidad de una regularización de la deuda de IVA, que el artículo 203 de la Directiva del IVA configura como una responsabilidad por riesgo abstracto. La obligación de permitir una regularización existe con independencia de la eliminación del riesgo de pérdida de

²⁰ Sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 40; véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 41.

ingresos fiscales resultante de la facturación errónea cuando el expedidor de la factura actuó de buena fe porque, por ejemplo, simplemente incurrió en un error de derecho. Si no actuó de buena fe, debe eliminarse el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Para ello, por principio, debe rectificarse la factura. En caso de que le resultara imposible al expedidor de la factura, esta imposibilidad está comprendida en su esfera de riesgo. En ese caso subsistirá la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA.

E. Acerca de la objeción de enriquecimiento sin causa

63. Mediante la segunda cuestión prejudicial, letra b), el órgano jurisdiccional remitente desea saber si se opone a la regularización de la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA el hecho de que los consumidores finales hayan soportado una cuota excesiva del IVA como parte del precio, de modo que, en el fondo, solo se enriquece el sujeto pasivo que realiza la prestación (en este caso, P GmbH).

64. El Derecho de la Unión no se opone a que un sistema jurídico nacional (como en este caso el artículo 239a del BAO) rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios.²¹ Sin embargo, el «principio de prohibición del enriquecimiento sin causa debe aplicarse [...] respetando principios tales como el principio de igualdad de trato».²²

65. No obstante, como ya ha resuelto el Tribunal de Justicia, el enriquecimiento no existe por el mero hecho de que el impuesto contrario al Derecho de la Unión haya sido repercutido al consumidor final mediante el precio. Ello se debe a que el sujeto pasivo, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo en el precio exigido, puede sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas.²³

66. En el presente caso, una empresa que compitiera con P GmbH y que cobrara el mismo precio solo se habría visto gravada por un IVA equivalente a 13/113 partes del precio y no por un IVA equivalente a 20/120 partes del precio. Suponiendo que aplicaron el mismo precio, P GmbH tendría un margen de beneficios inferior al de un competidor comparable debido a su error sobre el tipo impositivo. Por otro lado, suponiendo el mismo margen de beneficios, P GmbH habría tenido que cobrar un precio más elevado debido a su error, lo que a su vez habría sido una desventaja competitiva. Estos son argumentos contrarios al enriquecimiento sin causa por parte de P GmbH en este caso.

67. Como también ha señalado el Tribunal de Justicia, para que la objeción del enriquecimiento alegada por el Estado miembro tenga éxito es necesario que la carga económica que el impuesto indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido *neutralizada en su totalidad*.²⁴

²¹ Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 48; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 41; de 21 de septiembre de 2000, Michailidis (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 31, y de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia (104/86, EU:C:1988:171), apartado 6.

²² Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 41.

²³ Sentencias de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09, EU:C:2011:540), apartado 21; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartados 42 y 56, y de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartados 29 y ss.

²⁴ Sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315), apartado 28. Esto es imaginable, por ejemplo, si el Estado miembro ha subvencionado al mismo tiempo el precio que por error es demasiado elevado. Esta situación no se da en el presente caso.

68. Por ello, el Tribunal de Justicia entiende que la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario solo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes.²⁵ A tal efecto, la carga de la prueba del enriquecimiento sin causa recae en el Estado miembro.²⁶ En el caso de los tributos indirectos (lo mismo resulta de aplicación al IVA recaudado indirectamente en el presente asunto) no puede admitirse que exista una presunción en virtud de la cual la repercusión se haya producido.²⁷

69. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo dicho análisis.²⁸ No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionar orientaciones útiles a este respecto que pueden ser relevantes para tener en cuenta todas las circunstancias.

70. Por un lado, hay que tener en cuenta que, en un caso como el presente, en el que los consumidores finales, en cuanto verdaderos contribuyentes del IVA, no son conocidos, el IVA que por error ha sido recaudado en una cuantía excesiva «enriquece» bien al Estado bien al empresario que realiza la prestación. Probablemente por esta razón, la Comisión opina que, en principio, la Administración tributaria no puede invocar el enriquecimiento sin causa de P GmbH. En este caso, la legislación fiscal austriaca solo concede al Estado un crédito fiscal reducido (es decir, que asciende a 13/113 partes del precio) en relación con las prestaciones realizadas por P GmbH. La cantidad que supere dicha cuantía implica en términos jurídico-sustantivos un «enriquecimiento sin causa» del Estado. Por el contrario, el deudor tributario tenía derecho, según el derecho civil, al importe íntegro del precio negociado con los consumidores finales.

71. Por otra parte, en el caso de las prestaciones realizadas a consumidores finales suele ser irrelevante la composición del precio final, pues estos no tienen derecho a deducir el impuesto soportado. En principio, el error sobre las propias bases de cálculo del precio no afecta (en contra de lo que afirma la Comisión) al derecho de naturaleza jurídico-civil a cobrar el precio acordado con los consumidores finales, siempre y cuando el importe concreto del IVA no se haya convertido en una base contractual específica.

72. Esta conclusión se ve confirmada por los artículos 73 y siguientes de la Directiva del IVA que establecen que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio vaya a obtener del destinatario de la prestación. Pues bien, esto se refiere al precio acordado. Con arreglo al artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA, el propio IVA no está comprendido en la base imponible. Por lo tanto, según el planteamiento subyacente a la Directiva del IVA, la cuantía correcta del IVA siempre está incluida por ley en el precio acordado. Así lo ha confirmado recientemente el Tribunal de Justicia, incluso en un caso de fraude del IVA.²⁹

²⁵ Sentencias de 18 de junio de 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 49; de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 43, y de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World y otros* (C-147/01, EU:C:2003:53), apartado 100.

²⁶ Parece que es esta la interpretación que debe darse a lo expuesto en la sentencia de 24 de marzo de 1988, *Comisión/Italia* (104/86, EU:C:1988:171), apartado 11. En el mismo sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros* (C-398/09, EU:C:2011:540), apartado 20, que respecto de la no devolución de impuestos no debidos habla de una excepción que debe ser interpretada de un modo restrictivo. Véase también la sentencia de 21 de septiembre de 2000, *Michailidis* (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 33.

²⁷ En ese sentido, expresamente, la sentencia de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros* (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartado 22 *in fine*.

²⁸ Sentencias de 18 de junio de 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 50; de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 44; de 21 de septiembre de 2000, *Michailidis* (C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479), apartado 32, y de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros* (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartados 23 y 25.

²⁹ Sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527), apartado 34. El Tribunal de Justicia rechazó acertadamente el intento de la Administración tributaria de añadir al precio (exento) acordado el IVA como una especie de sanción.

73. Ahora bien, si independientemente de la mención correcta en la factura, el IVA se repercute siempre al consumidor final en la cuantía correcta [artículos 73 y 78, letra a), de la Directiva del IVA], entonces no puede decirse que el consumidor final haya soportado una cuota de IVA demasiado elevada y que, por tanto, P GmbH se enriquezca sin causa en esta situación, si el Estado le devuelve el impuesto que legalmente no se debía. El consumidor final sí que soportó la cuantía correcta de IVA (véanse los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA), simplemente el cálculo de su importe fue erróneo y en la factura se mencionó un importe erróneo.

74. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el marco de la necesaria apreciación global, puede ser pertinente el extremo de si los contratos celebrados entre las partes estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. Consideró que, en el primer supuesto, es decir, en caso de haber acordado cantidades fijas, podría no producirse un enriquecimiento sin causa del proveedor.³⁰ Yo iría un paso más allá y descartaría *per se* la posibilidad de un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo que realiza la prestación en el caso de que se haya acordado una cantidad fija con un consumidor final y se repercute el IVA. Quien realiza la prestación habrá tenido que soportar un margen de beneficios menor o una competitividad inferior a la de sus competidores.

75. Así pues, el hecho de que los consumidores finales hayan pagado un precio final incorrectamente calculado (por contener una cuota de IVA demasiado elevada y un margen de beneficios demasiado bajo) no se opone a la regularización de la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA. De ello no se desprenderá un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, al menos cuando se haya acordado una cantidad fija (precio fijo). La situación podría ser distinta, si se acordó un precio más el IVA legalmente adeudado. Sin embargo, esto puede excluirse en el presente asunto.

V. Conclusión

76. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria):

- «1) Si los destinatarios de las prestaciones de servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado, el expedidor de una factura no es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA. Si entre los destinatarios de las facturas también había sujetos pasivos, resulta de aplicación la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA. La proporción de estas facturas debe determinarse, en su caso, mediante una estimación.
- 2) Los principios de proporcionalidad y neutralidad del IVA exigen la posibilidad de una regularización de la deuda de IVA, que el artículo 203 de la Directiva del IVA configura como una responsabilidad por riesgo abstracto. La obligación de permitir una regularización existe con independencia de la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales resultante de la facturación errónea cuando el expedidor de la factura actuó de buena fe. Existe buena fe si el sujeto pasivo incurrió en un error de derecho excusable. Si, por el contrario, no actuó de buena fe en este sentido, la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales es requisito necesario. Para ello, por principio, debe rectificarse la factura.

³⁰ En un sentido similar, véase la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 50.

En caso de que le resultara imposible al expedidor de la factura, esta imposibilidad está comprendida en su esfera de riesgo. En ese caso subsistirá la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA.

- 3) El hecho de que los consumidores finales hayan pagado un precio incorrectamente calculado (por contener una cuota de IVA demasiado elevada y, por tanto, un margen de beneficios demasiado bajo) no se opone a la regularización de la deuda tributaria prevista en el artículo 203 de la Directiva del IVA. De ello no se desprenderá un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, al menos cuando se haya acordado una cantidad fija (precio fijo).»