

**Raúl de Francisco**

Socio del Área Fiscal y Responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

Recuperación empresarial de cuotas de IVA repercutidas improcedentemente a particulares

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 ha reducido los requisitos materiales y formales necesarios para que los empresarios puedan recuperar el IVA repercutido y no cobrado a particulares en caso de impago de las facturas por las que se repercute el IVA. Dicha modificación trajo causa directa de las actuaciones de investigación abiertas por la Comisión Europea frente a España por la posible vulneración del principio de neutralidad de la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2022.

La investigación abierta por la Comisión estuvo motivada, principalmente, por el establecimiento de un importe mínimo de 300 euros para poder acogerse al sistema de modificación de la base imponible del artículo 80 LIVA. La Ley de Presupuestos Generales del Estado ha reducido ese límite a 50 euros a instancia del Ministerio de Hacienda y Función Pública con el objetivo de cerrar la investigación a cargo de la Comisión Europea, pero este nuevo límite se nos sigue antojando contrario al Derecho de la Unión Europea ya que el nuevo umbral sigue provocando importantes quiebras de la neutralidad para aquellos sujetos pasivos cuya factura tipo sea inferior a 50 euros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea viene proscribiendo cualquier tipo de forma de interpretación de la normativa común del IVA que pueda suponer que el impuesto se transforme en una carga fiscal indirecta de la actividad empresarial. Un reciente ejemplo lo tenemos en la sentencia de 8 de diciembre de 2022 -asunto C-378/21- en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye que el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha calculado erróneamente el IVA 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.

El caso sometido por las autoridades austriacas a decisión prejudicial por el TJUE era el de una empresa que explotaba un área de juegos y que emitía tiques de



caja de muy escasa cuantía en los que había repercutido el IVA a sus clientes de forma incorrecta y excesiva. Por el tipo de actividad desarrollada, todos los destinatarios de los tiques de caja con la repercusión incorrecta eran consumidores finales sin derecho a la deducción de cuotas tributarias por IVA.

Las autoridades fiscales austríacas dificultaban la recuperación del IVA aduciendo el posible enriquecimiento sin causa para la empresa, aunque ello determinaba automáticamente el enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública.

Tras someter el caso al TJUE éste ha concluido que, en este tipo de situaciones, cuando no existe riesgo fiscal alguno para la Hacienda Pública porque los destinatarios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA que les ha sido facturado, debe considerarse que el repercutidor no es deudor de ese IVA y, por tanto, tendrá derecho a recuperar los ingresos realizados por tratarse de ingresos indebidos.

Para llegar a esta conclusión, el TJUE parte de su doctrina previa, y en particular de la sentencia de 8 de mayo de 2019 -asunto C-712/17- según la cual el artículo 203 de la Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva. Por lo tanto, dicho artículo es aplicable cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA.



■

Los destinatarios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA que les ha sido facturado

■

El TJUE concluye que en una situación en la que una parte del IVA facturado es incorrecta, el artículo 203 de la citada Directiva es aplicable únicamente al importe del IVA que exceda del que ha sido facturado correctamente.

En este último caso existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, ya que podría ocurrir que un sujeto pasivo destinatario de tal factura, en el ejercicio de su derecho, proceda a deducir ese IVA sin que la Administración tributaria competente sea capaz de determinar si se cumplen los requisitos para ejercer tal derecho.

Pero si se excluye del supuesto de hecho la existencia de tal riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que la clientela no tiene derecho a deducir el IVA soportado, no cabe tampoco aplicar el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. Consecuencia de ello, el sujeto pasivo se convierte en no deudor del impuesto por la parte del IVA facturada erróneamente.

En este tipo de situaciones la Administración tributaria española estaba denegando el derecho a la devolución a los empresarios españoles bajo diversas motivaciones. No obstante, con la doctrina fijada por el TJUE, aquellas situaciones en las que se ha producido una repercusión improcedente por excesiva a particulares, ésta determinará el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido realizado.

Consideramos que, aunque el TJUE se pronunció sobre un caso de tipo de gravamen aplicado superior al correcto, las conclusiones serán igualmente extrapolables a supuestos en los que se ha repercutido el IVA estando la operación no sujeta o exenta del Impuesto, ya que el fundamento de la sentencia del TJUE radica en el ingreso excesivo improcedente y no en el motivo que causó el mismo.

Estamos, por tanto, ante un nuevo caso en el que TJUE acude al rescate de los empresarios comunitarios ante actuaciones administrativas que intentan hacer cargar sobre los sujetos pasivos parte del coste directo del IVA. La reciente sentencia debe enmarcarse en el catálogo de resoluciones del TJUE tendentes a evitar que los empresarios soporten económicamente el impuesto.