



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 19 de diciembre de 2024¹

Asunto C-794/23

**Finanzamt Österreich
contra
P GmbH**

[Petición de decisión prejudicial del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Prestación de servicios — Menciones de un IVA incorrecto, por ser demasiado elevado, en la factura — Facturas emitidas en favor de una persona que no es sujeto pasivo y no tiene derecho a deducción — Responsabilidad por el riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Determinación de las facturas en las que existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales — Autonomía procesal de los Estados miembros — Carga de la prueba — Facultad de estimación de las autoridades tributarias — Criterios para efectuar una estimación correcta»

I. Introducción

1. El presente procedimiento demuestra que en ocasiones es más favorable a la economía procesal no limitarse a responder a la cuestión planteada, sino tratar de resolver el problema subyacente que se trasluce, aunque el órgano jurisdiccional remitente no lo haya planteado expresamente.
2. A raíz de una primera petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia resolvió que una factura relativa a la visita de un área de juegos de interior y expedida en favor de un consumidor final no genera deuda tributaria alguna si en la factura se ha mencionado un importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) incorrecto por ser demasiado elevado.² En efecto, en tal caso no existe riesgo de que la deducción indebida del impuesto soportado por dicho cliente dé lugar a una pérdida de ingresos fiscales. No obstante, dado que nunca se puede descartar que entre los muchos visitantes del área de juegos figure también un sujeto pasivo (empresario), de modo que pueda generarse el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, cabe preguntarse cómo diferenciar estas dos situaciones. La cuestión se plantea con especial rigor habida cuenta de que, en el día a día, generalmente la empresa que presta el servicio no registra la identidad de los clientes en operaciones masivas (en el caso de autos, más de veinte mil).

¹ Lengua original: alemán.

² Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. No obstante, dado que este problema solo se trató en las conclusiones,³ pero no en la sentencia, la instancia superior del procedimiento nacional pregunta ahora al Tribunal de Justicia cómo y con arreglo a qué criterios deben diferenciarse ambas situaciones.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

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

5. 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.»

6. El artículo 168 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;

[...]».

7. 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.»

8. 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;

[...]».

³ Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1) en la versión aplicable al año controvertido (2019), en su versión modificada por última vez por la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 329, p. 3).

B. Derecho austriaco

9. 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, «Ley del IVA») regula la obligación de expedir una factura:

«Si el empresario realiza operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, estará facultado para emitir facturas. Si realiza operaciones destinadas a otro empresario para las necesidades de la empresa de este o para una persona jurídica, siempre que no se trate de un 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.»

10. El artículo 11, apartado 6, de la Ley del IVA versa sobre las facturas de escasa cuantía y dispone lo siguiente:

«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.»

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

«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.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

12. P GmbH es una sociedad de responsabilidad limitada de Derecho austriaco. Explota un área de juegos de interior. En el ejercicio controvertido de 2019, por la contraprestación correspondiente a sus prestaciones de servicios (las entradas al área de juegos de interior) P facturó el impuesto al tipo impositivo normal del 20 %. Ahora bien, en realidad, en el ejercicio

controvertido de 2019, a estos servicios prestados por P les habría sido aplicable un tipo impositivo reducido del 13 % (uno de los tipos reducidos vigentes en Austria en el ejercicio controvertido, de conformidad con el artículo 98, apartado 1, de la Directiva del IVA).

13. Con ocasión del pago del precio, P expidió a los clientes tickets de caja, que son facturas de escaso importe en el sentido del artículo 11, apartado 6, de la Ley del IVA (facturas simplificadas según el artículo 238 en relación con el artículo 226 *ter* de la Directiva del IVA). En el ejercicio controvertido de 2019, P expidió un total de 22 557 facturas. P regularizó su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio de 2019 para poder recuperar de la Administración tributaria el impuesto indebidamente satisfecho. La Administración tributaria austriaca denegó el reembolso, ya que P no había corregido las facturas y, además, el reembolso del IVA no adeudado legalmente constituiría para dicha sociedad un enriquecimiento sin causa.

14. P interpuso una demanda impugnando esta decisión. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), competente para conocer de dicha demanda, decidió plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE. El Tribunal de Justicia solo respondió a la segunda de ellas y resolvió que el artículo 203 de la Directiva del IVA 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 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.⁵

15. Mediante la resolución ahora impugnada ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) modificó la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios de 2019. Consideró que las prestaciones realizadas por P habían sido utilizadas «(casi) exclusivamente» por clientes que, como consumidores finales, no tenían derecho a deducir el impuesto soportado. No obstante, al no estar totalmente descartado que algún cliente de P (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 se destinasen al aprovechamiento privado de sus clientes, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) 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), supone aproximadamente 112 facturas por las que (correcta o incorrectamente) se ejerció el derecho a deducción.

16. 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 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.

⁵ Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 25.

17. 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 habían sido consumidores finales sin derecho a deducción, cabe preguntarse por la solución aplicable cuando aunque solo sea una pequeña parte de los clientes de P fueran 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).

18. En consecuencia, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha suspendido el procedimiento y ha planteado al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva [del IVA] 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 en favor de una persona que no es sujeto pasivo, aunque el sujeto pasivo en cuestión haya realizado otras prestaciones similares en favor de otros sujetos pasivos?
- 2) ¿Debe considerarse como “consumidor final que no goza de un derecho a la deducción del IVA soportado”, en el sentido de la sentencia [de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (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 [del IVA], 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?»

19. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la República de Austria, la República Federal de Alemania, Portugal y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha rehusado celebrar una vista, con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales y el desarrollo del examen

20. Las dos primeras cuestiones prejudiciales se refieren, en esencia, a la interpretación del artículo 203 de la Directiva del IVA y a la existencia de una deuda tributaria a causa de la expedición errónea de una factura (con mención de un IVA demasiado elevado) y su respuesta no plantea grandes dificultades (sección B).

21. La tercera cuestión prejudicial versa sobre el problema decisivo en la práctica: ¿cómo debe tratarse un supuesto en el que se expiden múltiples facturas erróneas (en concreto, un total de 22 557) cuando, debido al objeto de la prestación, cabe presumir que en la inmensa mayoría de ellas el destinatario era un consumidor final que no es sujeto pasivo? Dado que el riesgo de pérdida

de ingresos tributarios solo existe en el caso de facturas emitidas en favor de sujetos pasivos, procede aclarar los criterios que permitan identificar estas facturas. Solo cuando así suceda podrá originarse una deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA.

22. Mientras que la primera petición de decisión prejudicial partía todavía de la premisa de que los clientes eran exclusivamente consumidores finales, la segunda se basa en la idea de que parte de las facturas pudieron haber tenido como destinatarios a sujetos pasivos que quizá pudieron ejercer una deducción indebida, por ser demasiado elevada, del IVA soportado. El órgano jurisdiccional de primera instancia, después de remitir su petición de decisión prejudicial (probablemente, tras haber leído mis conclusiones⁶), estimó en un 0,5 % la cantidad de tales facturas y liquidó una deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA para aproximadamente 112 de las 22 557 facturas. El órgano jurisdiccional remitente tiene ahora interés en aclarar los criterios en los que se ha de basar tal estimación (sección C).

B. Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda (deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA)

23. No parece que suscite controversia que la deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA también guarda relación con un IVA indebidamente mencionado (por ser demasiado elevado) en las facturas de escasa cuantía. En efecto, esto es coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída en relación con el objetivo del artículo 203 de la Directiva del IVA. Este consiste en 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.⁷

24. Es cierto que el ejercicio de dicho derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA.⁸ 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,⁹ pues no puede excluirse que la Administración tributaria no logre comprobar en tiempo oportuno si existen consideraciones de Derecho sustantivo que se opongan al ejercicio del derecho a deducción formalmente existente.

25. Con ello, el artículo 203 de la Directiva del IVA, en caso de mencionar indebidamente (por ser demasiado elevado) el IVA, pretende lograr una correlación entre la deducción del impuesto soportado por el *destinatario* de la factura y la deuda tributaria del *emisor* de la factura comparable a la que existe normalmente en una factura correcta para el proveedor de la prestación y el destinatario de la prestación.¹⁰ De acuerdo con el tenor del artículo 203 de la

⁶ Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), punto 41, en las que ya apunté la posibilidad de una estimación.

⁷ Señalado así expresamente en las sentencias de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 20; 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.

⁸ Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 13.

⁹ 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. Véase también la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 21.

¹⁰ Véanse a este respecto mis conclusiones presentadas en los asuntos EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35), puntos 31 y ss., y Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), punto 32.

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. En principio es irrelevante si la deducción se efectuó correcta o incorrectamente.

26. A este respecto, el artículo 203 regula un supuesto de hecho de un riesgo. En consecuencia, las facturas (y, por ende, también las de escasa cuantía) solo se registran cuando sus destinatarios son sujetos pasivos, ya que, tal como se desprende del artículo 168 de la Directiva del IVA, formalmente solo está facultado para la deducción (en su caso) un sujeto pasivo.

27. En cambio, la medida concreta en la que tiene derecho a deducción un sujeto pasivo constituye una cuestión de fondo que depende, por ejemplo, del uso que se dé a la prestación adquirida. No obstante, el tipo de uso no afecta a la posibilidad (abstracta) de deducción ni, por ende, al riesgo de pérdida de ingresos fiscales con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA.

28. Por lo tanto, de acuerdo con la postura de la Comisión, y a diferencia de lo que opinan Alemania y Austria en sus observaciones escritas, el artículo 203 de la Directiva del IVA también comprende las facturas cuyo destinatario sea un sujeto pasivo al cual no asista el derecho a deducción debido al uso privado que hace de la prestación recibida. Lo mismo sucede con las prestaciones dirigidas a sujetos pasivos que, al estar sus propias prestaciones exentas del impuesto, desde el punto de vista sustantivo tampoco tengan derecho a deducción.

29. Por un lado, esta interpretación es factible, pues atiende únicamente a la condición del destinatario de la factura (sujeto pasivo o no), y, por otro lado, tiene en cuenta el carácter del artículo 203 de la Directiva del IVA como supuesto de hecho de un riesgo. En efecto, como ya ha observado el Tribunal de Justicia,¹¹ en ninguno de los dos casos puede excluirse que la Administración tributaria no logre comprobar en tiempo oportuno si existen consideraciones de Derecho sustantivo que se opongan al ejercicio del derecho a deducción que formalmente asiste a un sujeto pasivo.

30. Ya he explicado extensamente¹² que, al igual que alega Alemania a diferencia de Austria, el artículo 203 de la Directiva del IVA no fundamenta ningún «efecto de contagio» de unas facturas a otras. Aunque no se pueda excluir un cierto riesgo en casos concretos (debido a la posibilidad de que alguna factura tenga por destinatario a un sujeto pasivo¹³), ello no significa que la deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA se extienda a todas las facturas (en el caso de autos, 22 557).

31. Tal «teoría del contagio» es ajena a la normativa del IVA. Como acertadamente recalca también la Comisión, la deuda tributaria según el artículo 203 de la Directiva se refiere a una factura incorrecta concreta. Además, este «efecto de contagio» también suscitaría dudas desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

32. En consecuencia, puede responderse de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales primera y segunda: Una persona (en el presente asunto, P) no adeuda el IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA por las facturas erróneas cuyo destinatario no sea un sujeto

¹¹ Señalado así expresamente en la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 29, con remisión a la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 57.

¹² Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), puntos 38 y ss.

¹³ Me remito al ejemplo que propongo en mis conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:657), punto 39: un fotógrafo autónomo visita con su hijo el área de juegos de interior para tomar fotografías que posteriormente utiliza como publicidad en su estudio.

pasivo, aunque también haya emitido otras facturas cuyos destinatarios sí sean sujetos pasivos (con independencia de si estos, desde el punto de vista del Derecho sustantivo, tienen o no o solo en parte derecho a deducción) y por las cuales sí adeude el impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA.

C. Acerca de la deuda tributaria según el artículo 203 de la Directiva del IVA cuando no puede excluirse el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (tercera cuestión prejudicial)

1. Consideraciones generales

33. Como ya se ha expuesto, la deuda tributaria según el artículo 203 de la Directiva del IVA se refiere a la factura incorrecta concreta expedida en favor de un sujeto pasivo. La «única» cuestión es cómo se ha de determinar esta factura cuando existen múltiples facturas y, en particular (como en el presente caso de operación en masa), cuando no se conoce la identidad de los destinatarios. En último término, se trata de una cuestión de carga de la alegación y de la prueba en el procedimiento tributario para la cual la Directiva del IVA no contiene normas concretas. Tampoco de su artículo 273 (relativo a la facultad de los Estados miembros de establecer otras obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude), en contra de lo que parece entender Portugal en sus observaciones escritas, se extraen reglas a este respecto.

34. No obstante, en un análisis más detenido de la Directiva del IVA, se observa que esta, en determinados casos, permite claramente aplicar una regla *de minimis*. Por ejemplo, al determinar la correcta distribución de la deducción del impuesto soportado (cifra de prorata de la deducción) con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra e), de la Directiva del IVA, puede disponerse que no se tengan en cuenta cuotas insignificantes. Aunque esta disposición no sea pertinente en el presente asunto, sirve para ilustrar que, en materia de clasificación de múltiples operaciones en distintos subtipos, la Directiva del IVA parte de la premisa de que puede haber cuotas insignificantes que no se tengan en cuenta. Así podría exigirlo el principio de proporcionalidad.

2. Autonomía procesal de los Estados miembros

35. Sin embargo, en último término, la determinación de las facturas en las que existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales y de aquellas en las que este riesgo está excluido es una cuestión de carga de la alegación y de la prueba en el procedimiento tributario de cada Estado miembro.

36. En defecto de la correspondiente regulación en la Directiva del IVA, la forma en la que se concrete esta carga de la alegación y de la prueba (tal como subrayan Alemania y la Comisión) recae en el ámbito competencial de los Estados miembros (principio de autonomía procesal).¹⁴ No obstante, los detalles de la regulación no deben ser menos favorables que los correspondientes a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia). No hay motivos para presumir que no sea así, si bien Austria en sus observaciones nada ha expresado a este respecto.

¹⁴ 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, sobre la situación comparable de corrección de facturas.

37. Asimismo, los detalles de la regulación no deben estar articulados de tal manera que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).¹⁵ Dentro del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, esto último significa también que los Estados miembros están obligados a ejercer esta competencia normativa respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad y el principio de neutralidad fiscal.¹⁶

38. Con frecuencia, en el procedimiento administrativo, dentro del Derecho público (al cual pertenece el Derecho tributario), rige el principio de investigación de oficio. Esto significa que, en principio, las autoridades tributarias deben investigar los hechos por su propia iniciativa. En materia tributaria, por lo general, esta regla se completa con distintas obligaciones de cooperación del sujeto pasivo. Cuanto menor sea la cooperación efectiva de este, tanto más limitada queda la obligación de la Administración tributaria de investigar los hechos. No obstante, de las peticiones de decisión prejudicial (de cualquiera de ellas) no se deduce que en el presente asunto se haya de reprochar a P incumplimiento alguno, por lo que, en principio, corresponde a la Administración tributaria investigar los hechos.

39. Si no es posible aclarar los hechos con suficiente seguridad, se aplican las reglas de la carga objetiva de la prueba, conforme a las cuales es normalmente la Administración tributaria la que asume la carga objetiva de la prueba de los hechos que originan y que incrementan la deuda tributaria, siempre que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones de cooperación, mientras que la imposibilidad de probar hechos que reducen la deuda tributaria redundaría en perjuicio del sujeto pasivo.

40. Sin embargo, cuando la facturas incorrectas dirigidas a personas que no son sujetos pasivos no generan deuda tributaria alguna con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, por no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales,¹⁷ solo las facturas incorrectas dirigidas a sujetos pasivos pueden dar lugar a tal deuda tributaria.

41. En consecuencia, para poder afirmar que existe una deuda tributaria con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, en principio la Administración tributaria debe determinar cuántas de las facturas por la visita a un área de juegos de interior tenían como destinatario un sujeto pasivo. No obstante, dado que el Derecho tributario se caracteriza por el manejo de un elevado número de operaciones, de sujetos pasivos y de actos administrativos (son los llamados «procedimientos de masas»), es harto frecuente entre los Estados miembros¹⁸ que la Administración tributaria pueda recurrir a la estimación de las bases imponibles, si estas son imposibles de determinar.

¹⁵ Sentencias de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), apartado 59; de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 25; de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 58; de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), apartado 54; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20; de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 17, y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 24.

¹⁶ En este sentido también, sentencias de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403), apartados 51 y ss.; de 29 de febrero de 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183), apartados 84 y ss., y de 13 de octubre de 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790), apartados 39 y ss.

¹⁷ Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ En Alemania, el artículo 162, apartado 1, de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria) contempla expresamente la facultad de estimación de los Estados miembros. En Italia, los artículos 62 *sexies*, apartado 3, y 62 *bis* del Decreto legge (Decreto-ley) n.º 331/93, convalidado mediante la Ley n.º 427 de 29 de octubre de 1993, permitían determinar por métodos inductivos (es decir, estimar) el volumen de negocios total de una empresa. En Austria, el artículo 184 de la Bundesabgabenordnung (Ley Federal Tributaria) regula una facultad de estimación similar.

3. *Facultad de estimación de la Administración tributaria y Derecho de la Unión*

42. A ello (como acertadamente observa también la Comisión) no se opone el Derecho de la Unión. No obstante, a este respecto es necesario que la facultad de estimación se ejerza de conformidad con los principios de neutralidad y de proporcionalidad.¹⁹

43. En relación con la estimación del volumen de negocios de un sujeto pasivo,²⁰ el Tribunal de Justicia ha declarado que «la Directiva [del] IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional [...] que autoriza a la Administración fiscal, en caso de graves discrepancias entre los ingresos declarados y los ingresos estimados sobre la base de estudios sectoriales, a recurrir a un método inductivo [...] para determinar el importe del volumen de negocios generado por un sujeto pasivo».

44. Esto no es otra cosa que una estimación del volumen de negocios, al entender la Administración tributaria que la declaración del impuesto presentada por el sujeto pasivo era inverosímil. No obstante, según el Tribunal de Justicia, requisito para ello es que «dicha normativa y su aplicación permitan al sujeto pasivo, dentro del respeto de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad así como del derecho de defensa, cuestionar los resultados obtenidos mediante dicho método, sobre la base del conjunto de pruebas contrarias de las que disponga».

45. El principio de proporcionalidad se opone a que el fin (la recaudación de impuestos en caso de riesgo) justifique los medios (una estimación según la cual los destinatarios de todas las facturas eran sujetos pasivos).

46. Por otro lado, el conjunto de las circunstancias del caso concreto (en el caso de autos, el hecho de que los clientes de un área de juegos de interior probablemente no sean casi nunca sujetos pasivos a efectos del IVA) adquiere una relevancia decisiva. Como ya ha señalado el Tribunal de Justicia, toda estimación debe ser exacta y fiable y estar actualizada.²¹ Lo mismo sucede con la estimación de las facturas en las que exista un riesgo potencial. La estimación debe ser reflejo de la realidad y de la experiencia general, por lo que una estimación del 50 %, por ejemplo, se antojaría desproporcionada en el presente asunto.

47. El sistema común del IVA garantiza «la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA». ²² En consecuencia, el principio de neutralidad en materia de IVA exige que la empresa, como recaudadora por cuenta del Estado,

¹⁹ Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 37, donde se cita la sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 44.

²⁰ Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 46.

²¹ Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 42: si bien el Tribunal de Justicia lo llama «determinar ese volumen de negocios mediante métodos inductivos», a mi parecer con ello no hace sino definir lo que es una estimación.

²² Sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Nieruchomości (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 38; de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 3 de marzo de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 19.

quede liberada completamente, en principio, de la carga final del IVA,²³ en la medida en que la propia actividad empresarial sirva (en principio) a la realización de la actividad sujeta.²⁴ Así ocurre en el presente asunto.

48. En un caso de facturas erróneas que contienen una mención del IVA demasiado elevado, el respeto del principio de neutralidad del IVA queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expida la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios.²⁵ En cambio, una estimación excesiva sería contraria a este propósito. Por lo tanto, de los principios de neutralidad y de proporcionalidad se deduce que, en un caso como el presente, en el que la experiencia general indica que han de ser pocos los clientes de P que sean sujetos pasivos, la Administración tributaria también ha de ser siempre cautelosa con sus estimaciones.

49. Por consiguiente, los criterios concretos para la estimación del porcentaje de facturas que entrañan un riesgo de pérdida de ingresos fiscales [como acertadamente declaró el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) en su sentencia recurrida] se deducen de la naturaleza de la prestación y del tipo de clientela habitual. Respecto a las prestaciones generalmente utilizadas por sujetos pasivos, la estimación puede ser más generosa si el emisor de las facturas no es capaz de acreditar que un determinado porcentaje de ellas no tenían como destinatario a un sujeto pasivo. En el caso de prestaciones que, como la de autos, se realizan en favor de personas que no son sujetos pasivos, debe presidir la estimación una mayor cautela si la Administración tributaria no logra acreditar que, no obstante, parte de las facturas se emitieron en favor de sujetos pasivos.

50. En ciertos casos, una muestra aleatoria obtenida *a posteriori* (preguntando a todos los visitantes a lo largo de un día si están registrados como sujetos pasivos a efectos del IVA) puede constituir un elemento pertinente para esta apreciación. Esta, no obstante, supone en último término una valoración de los hechos y de las pruebas, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional. En cualquier caso, cuando el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) estima, en su sentencia recurrida, que solamente el 0,5 % de las prestaciones se realizaban en favor de sujetos pasivos, a mi parecer esta estimación no se halla fuera de la lógica ni resulta desproporcionada.

51. Incluso cabría plantearse también un «recargo de seguridad» (por ejemplo, del 5 %), a fin de excluir todo riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Sin embargo, tal recargo debería tener en cuenta quién ha causado el riesgo que se pretende evitar. Si el error en la expedición de la factura se debe a declaraciones incorrectas de la propia Administración tributaria o si es consecuencia de una jurisprudencia que posteriormente ha sido modificada, ni el error ni el consiguiente riesgo de pérdida de ingresos fiscales se pueden atribuir a quien expidió la factura. Dado que este (como el Tribunal de Justicia indica acertadamente) simplemente actúa como recaudador de un impuesto ajeno por cuenta del Estado, no habría lugar a recargo de seguridad alguno. En cambio, si el

²³ Reiterada jurisprudencia. Véanse, por ejemplo, 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.

²⁴ Véanse las sentencias de 13 de marzo de 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57, y mis conclusiones presentadas en el asunto *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 42.

²⁵ Sentencias 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.

empresario ha cometido un error al determinar el tipo correcto del impuesto, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales puede ser perfectamente tenido en cuenta en la estimación mediante un recargo de seguridad.

V. Conclusión

52. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria):

- «1) Una persona no adeuda el impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al 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) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018, por las facturas erróneas cuyo destinatario no sea un sujeto pasivo, aunque también haya emitido otras facturas cuyos destinatarios sí sean sujetos pasivos y por las cuales sí adeude el impuesto con arreglo a dicho artículo. La proporción de estas facturas debe determinarse, en su caso, mediante una estimación.
- 2) Los criterios concretos para la estimación del porcentaje de facturas que entrañan un riesgo de pérdida de ingresos fiscales se deducen de la naturaleza de la prestación y del tipo de clientela habitual. También pueden ser criterios válidos para la valoración quién ha sido el causante del error y en qué medida ha cooperado el emisor de la factura en el esclarecimiento de los hechos.»