**Downloaded via the EU tax law app / web**

**Asunto C?566/07**

**Staatssecretaris van Financiën**

**contra**

**Stadeco BV**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 21, apartado 1, letra c) — Impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura — Regularización del impuesto indebidamente facturado — Enriquecimiento injusto»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura*

*[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 21, ap. 1, letra c)]*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo)*

1. El artículo 21, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 91/680, debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, el impuesto sobre el valor añadido se adeuda en el Estado miembro al que corresponda el impuesto sobre el valor añadido mencionado en la factura o en cualquier documento que la sustituya, aunque la operación de que se trate no esté sujeta al impuesto en dicho Estado miembro. A diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al impuesto sobre el valor añadido, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a una factura carece de pertinencia por lo que se refiere al nacimiento de la deuda fiscal prevista en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se adeuda exclusivamente porque la factura menciona este impuesto.

Corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, al impuesto sobre el valor añadido de qué Estado miembro corresponde el impuesto sobre el valor añadido mencionado en la factura de que se trate. A este respecto, pueden ser pertinentes, en particular, el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se exprese el importe que deba abonarse, la lengua en que esté redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.

(véanse los apartados 27 y 33 y el punto 1 del fallo)

2. El principio de neutralidad fiscal no se opone, en principio, a que un Estado miembro

supedite la regularización del impuesto sobre el valor añadido adeudado en ese Estado miembro, por el mero hecho de que sea mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario de los servicios prestados una factura rectificada que no mencione dicho impuesto, cuando este sujeto pasivo no ha eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Por otra parte, en la medida en que las autoridades tributarias nacionales también supediten la regularización del impuesto sobre el valor añadido a que el emisor de la factura de que se trata devuelva al destinatario de los servicios prestados el importe del impuesto indebidamente pagado, el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios.

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 sólo podrán determinarse tras un análisis que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes. A este respecto, incumbe al tribunal remitente llevar a cabo dicho análisis. En concreto, puede ser pertinente, en este contexto, el extremo de si los contratos celebrados entre el emisor de la factura y el beneficiario de los servicios prestados estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. En el primer supuesto, podría no producirse un enriquecimiento injusto del emisor de la factura.

(véanse los apartados 48 a 51 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 18 de junio de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 21, apartado 1, letra c) – Impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura – Regularización del impuesto indebidamente facturado – Enriquecimiento injusto»

En el asunto C?566/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 30 de noviembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2007, en el procedimiento entre

**Staatssecretaris van Financiën**

y

**Stadeco BV,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Ó Caoimh y U. Lõhmus, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de diciembre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Stadeco BV, por el Sr. A. Fruijtier, advocaat;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels, el Sr. M. de Grave y la Sra. C. ten Dam, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. S. Spyropoulos y las Sras. S. Trekli y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. R. Adam, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de marzo de 2009;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 21, apartado 1, letra c) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del principio de neutralidad impositiva.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «Staatssecretaris») y Stadeco BV (en lo sucesivo, «Stadeco») respecto al derecho de un sujeto pasivo a la regularización del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») mencionado en la factura que se ha enviado al destinatario de los servicios prestados.

**Marco jurídico**

*Normativa comunitaria*

3 A tenor del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA «las entregas de

bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4 El artículo 9, apartado 2, letra c) de esta Directiva establece que «el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto […] actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades […] será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas».

5 El artículo 21, apartado 1, letra c), de dicha Directiva dispone que son deudores del IVA «cualquier persona que mencione la cuota del [IVA] en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.»

*Normativa nacional*

6 A tenor del artículo 1, apartado 1, letra a), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 *(Staatsblad* 1968, nº 329) en su versión aplicable al ejercicio fiscal de que se trata en el litigio principal (en lo sucesivo, «Ley»), «se establece, con el nombre de “impuesto sobre el volumen de negocios” un impuesto que se percibirá sobre […] las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en los Países Bajos por un empresario en el marco de su empresa.»

7 El artículo 6, apartado 2, letra c), 1º, de la Ley establece que «el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto […] actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares […] será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas».

8 El artículo 12, apartado 1, de la Ley establece que «percibirá el impuesto el empresario que efectúe la entrega o preste el servicio».

9 El artículo 14, apartado 1, de la Ley establece que «el impuesto adeudado en un ejercicio debe abonarse de acuerdo con una declaración».

10 El artículo 37 de la Ley dispone que «la persona que, de cualquier modo, haga mención de un impuesto sobre el volumen de negocios que no adeude en virtud de una disposición distinta de este artículo, será deudora de dicho impuesto en el momento en que expida la factura y deberá abonarlo conforme al artículo 14».

11 De la resolución de remisión se desprende que, en las fechas de autos y como ha precisado el Gobierno neerlandés, para regularizar el impuesto sobre el volumen de negocios, las autoridades tributarias neerlandesas, conforme a las instrucciones del Staatssecretaris, solicitaban a quien hubiera emitido una factura en la que mencionara indebidamente tal impuesto que corrigiera la factura emitiendo una nueva factura o una nota de crédito dirigida al destinatario de los servicios prestados.

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12 Stadeco es una empresa establecida en los Países Bajos que se dedica a alquilar, montar y desmontar pabellones de ferias y exposiciones.

13 De 1993 a 1995, Stadeco prestó servicios en Alemania y en Estados terceros por cuenta del Economische Voorlichtingsdienst (Servicio de información económica; en lo sucesivo, «EVD»), un organismo de Derecho público de los Países Bajos que depende del Ministerio de Economía. El EVD solicitó los servicios de Stadeco exclusivamente para actividades no sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios en los Países Bajos y, como parte integrante de un organismo de

Derecho público, no tenía derecho a deducción alguna en concepto de dicho impuesto.

14 Las facturas por dichos servicios efectuados fuera de los Países Bajos indicaban los importes adeudados en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios que se habrían aplicado a servicios idénticos prestados en los Países Bajos. El EVD abonó dichas facturas íntegramente y Stadeco abonó en los Países Bajos los impuestos indicados.

15 En 1996, las autoridades tributarias comunicaron a Stadeco que ésta no adeudaba el impuesto sobre el volumen de negocios en los Países Bajos por tales servicios, dado que no habían sido prestados en los Países Bajos. A continuación, Stadeco solicitó la devolución de la totalidad de los impuestos abonados por este concepto, cuyo importe ascendía a 230.314 NLG (104.512 euros). Dado que las autoridades tributarias supeditaron la devolución solicitada a la corrección de las facturas remitidas al EVD, Stadeco les envió la copia de una nota de crédito a tal fin. Como consecuencia de ello, obtuvo dicha devolución.

16 Sin embargo, con ocasión de una inspección efectuada en 2000, las autoridades tributarias comprobaron que Stadeco no había entregado ninguna nota de crédito al EVD ni corregido las facturas y tampoco le había devuelto cantidad alguna. Por consiguiente, la administración tributaria practicó a Stadeco una liquidación complementaria sobre la totalidad de los impuestos devueltos.

17 A raíz de la desestimación de su reclamación interpuesta contra dicha liquidación complementaria, Stadeco obtuvo del Gerechtshof te’s-Gravenhage (tribunal de apelación de la Haya) la anulación de la citada liquidación. Dicho tribunal consideró que la corrección de los errores de las facturas no era esencial en dicho asunto puesto que no se corría ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que la condición del EVD excluía cualquier derecho a deducción en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios.

18 El Staatsecretaris interpuso ante el Hoge Raad der Nederlanden un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te’s-Gravenhage. Alega que, puesto que Stadeco no respetó los requisitos relativos a la rectificación de los errores de facturación, no tiene derecho a conservar la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios.

19 El tribunal remitente considera que, dado que, en virtud de las normas materiales relativas al IVA, el lugar de las prestaciones de que se trata no se encontraba en los Países Bajos, la liquidación complementaria únicamente podía basarse en el artículo 37 de la Ley, que adapta el Derecho neerlandés al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

20 Sin embargo, el tribunal remitente expresa sus dudas respecto al nacimiento de una deuda fiscal, con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro en el que está establecido quien emite una factura cuando consta que, en virtud del sistema común del IVA, el lugar de la prestación correspondiente a esta factura está situado en otro Estado miembro.

21 Si fuera así, también se pregunta si la regularización de la deuda fiscal puede supeditarse a la rectificación de la factura de que se trata, especialmente cuando el destinatario de los servicios prestados no tiene derecho a la deducción de la cuota ya abonada. A este respecto, considera que no puede excluirse de antemano que los Estados miembros tengan derecho a imponer tales requisitos para evitar el enriquecimiento sin causa.

22 En tales circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 21, apartado 1, inicio y letra c), de la Sexta Directiva […] en el sentido de que no se adeuda el IVA en el Estado miembro en que reside o tiene su establecimiento quien extiende la factura, si éste incluye el importe del IVA en la misma por una operación que, en virtud del sistema comunitario del [IVA], se considera efectuada en otro Estado miembro o en un país tercero?

2) En caso de respuesta negativa, en el supuesto de que una factura a efectos del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva sea entregada a un destinatario que no tiene derecho a deducir el IVA (por lo que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales), ¿pueden los Estados miembros supeditar la rectificación del IVA facturado por error y, por tanto, adeudado en virtud de dicha disposición al requisito de que el sujeto pasivo extienda a su cliente una factura rectificada en la que no se mencione ningún importe en concepto de IVA?»

**Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Primera cuestión*

23 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, no se adeuda el IVA en el Estado miembro en que reside o tiene su establecimiento quien extiende la factura, si éste ha mencionado el IVA en una factura por una operación que, en virtud de la Sexta Directiva, se considera efectuada en otro Estado miembro o en un país tercero.

24 A este respecto procede señalar de entrada que, en contra de lo que alega Stadeco, el hecho de que el artículo 21, apartado 1, de la Sexta Directiva tenga únicamente por objeto determinar quiénes son los sujetos pasivos del IVA adeudado «en régimen interior», mientras que en el asunto principal Stadeco no ha prestado al EVD los servicios de que se trata en el territorio de los Países Bajos, no impide que la letra c) de dicha disposición pueda aplicarse a los hechos del procedimiento principal.

25 Por una parte, como ha puesto de manifiesto la Abogado General en el punto 12 de sus conclusiones, de los artículos 7, apartado 1, y 21, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que la expresión «en régimen interior» se refiere al conjunto del territorio de la Comunidad Europea, tal como se define en el artículo 3 de la Sexta Directiva.

26 Por otra parte, hay que señalar que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva establece que cualquier persona que mencione el IVA en una factura o documento que le sustituya es deudora de dicho impuesto. En particular, tales personas adeudan el IVA mencionado en una factura independientemente de cualquier obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA (en este sentido, véanse las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius, C?342/87, Rec. p. 4227, apartado 19; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C?454/98, Rec. p. I?6973, apartado 53, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, Rec. p. I?2425, apartado 23).

27 Por consiguiente, a diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al IVA, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a una factura carece de pertinencia por lo que se refiere al nacimiento de la deuda fiscal prevista en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se adeuda exclusivamente porque la factura menciona el IVA.

28 Al estipular que el IVA mencionado en la factura se adeuda con independencia de la

obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva (en este sentido, véanse las sentencias Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 57 y 61; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C?78/02 a C?80/02, Rec. p. I?13295, apartados 50 y 53, y Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 23).

29 En efecto, aunque el ejercicio de dicho derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA (véase la sentencia Genius, antes citada, apartado 13), el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (en este sentido, véase la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 57).

30 Según esta disposición, cuando un sujeto pasivo posee una factura formalizada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva, puede ejercitar ante la administración tributaria su derecho a deducción del IVA. Pues bien, como han señalado los Gobiernos neerlandés y alemán, no puede excluirse que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la administración tributaria comprobar en tiempo oportuno que otras consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

31 Puesto que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que podría generar el ejercicio del derecho a deducción del destinatario de la factura lo soporta el Estado miembro al que corresponda el IVA mencionado en la factura de que se trate, es en ese Estado miembro en el que se adeuda el IVA, en virtud del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

32 A este respecto, procede precisar que corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, a qué Estado miembro se adeuda el IVA mencionado en la factura de que se trate. A este respecto, pueden ser pertinentes, en particular, el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se expresa el importe que debe abonarse, la lengua en que está redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.

33 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, el IVA se adeuda en el Estado miembro al que corresponda el IVA mencionado en la factura o en cualquier documento que la sustituya, aunque la operación de que se trate no esté sujeta al impuesto en dicho Estado miembro. Corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, al IVA de qué Estado miembro corresponde el IVA mencionado en la factura de que se trate. A este respecto, pueden ser pertinentes, en particular, el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se exprese el importe que deba abonarse, la lengua en que esté redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.

*Sobre la segunda cuestión*

34 Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el principio de neutralidad fiscal impide que un Estado miembro, supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado miembro por el mero hecho de que sea mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario de los

servicios prestados una factura rectificada que no mencione dicho IVA, cuando éste no tiene derecho a deducción del IVA, por lo que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

35 A este respecto procede recordar que la Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, cuando no se adeuda por una operación sometida a este impuesto. De ello se desprende que corresponde a los Estados miembros hallar una solución para esta laguna, mientras ésta no sea colmada por el legislador comunitario (sentencias, antes citadas, Schmeink & Cofreth y Strobel, apartados 48 y 49, y Karageorgou y otros, apartado 49).

36 El Tribunal de Justicia ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia Genius, antes citada, apartado 18).

37 Sin embargo, 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 dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véanse las sentencias, antes citadas, Schmeink & Cofreth y Strobel, apartado 58, y Karageorgou y otros, apartado 50).

38 Por otra parte, esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 68).

39 A este respecto procede recordar que 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 establecido por la legislación comunitaria en la materia (véase, por analogía, la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartado 59 y jurisprudencia allí citada).

40 Consiguientemente, si la devolución 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 (en este sentido, véase, por analogía, la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 41).

41 En el asunto principal, consta que las autoridades tributarias neerlandesas, en aplicación de instrucciones generales en este sentido del Staatssecretaris, supeditaron la regularización del IVA abonado por Stadeco a la corrección por ésta de las facturas remitidas al EVD mediante la emisión de nuevas facturas o de una nota de crédito.

42 Puesto que tanto una factura rectificada como una nota de crédito indican claramente al destinatario de los servicios prestados que no se adeuda el IVA en el Estado miembro de que se trata y que, por consiguiente, aquél no tiene derecho a deducir el IVA, procede considerar que tal requisito puede, en principio, garantizar la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Además, es preciso reconocer que este requisito no supedita la devolución de dicho impuesto a una facultad discrecional de apreciación de la administración fiscal.

43 Por otra parte, aunque corresponde al tribunal remitente comprobar si en el asunto principal

Stadeco demostró que había eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el Tribunal de Justicia, para proporcionar a dicho tribunal una respuesta útil, puede facilitarle todas indicaciones que considere necesarias (en este sentido, véanse, en particular, las sentencias de 1 de julio de 2008, MOTOE, C?49/07, Rec. p. I?0000, apartado 30, y de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C?414/07, Rec. P. I?0000, apartado 33).

44 De la resolución de remisión se desprende que Stadeco remitió a las autoridades tributarias neerlandesas la copia de una nota de crédito a favor del EVD aunque, en realidad, Stadeco no había emitido tal factura ni corregido las facturas controvertidas en el asunto principal.

45 En efecto, consta que, en el asunto principal, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales sólo se eliminó por el juego de la doble circunstancia de que, por una parte, la condición de organismo de Derecho público del EVD y, por otra parte, el hecho de que el EVD hubiera recurrido a los servicios de Stadeco exclusivamente para actividades no sometidas al impuesto sobre el volumen de negocios en los Países Bajos excluían el derecho a la deducción en concepto de este impuesto.

46 Sin embargo, como se ha señalado en el apartado 30 de esta sentencia, no puede excluirse, de manera general, que circunstancias y relaciones jurídicas complejas impidan a la administración tributaria comprobar en tiempo oportuno que tales consideraciones se oponen al ejercicio del derecho a deducción.

47 En estas circunstancias, procede afirmar que, en principio, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de esta factura no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de eliminar completamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

48 Por otra parte, en la medida en que de las circunstancias del procedimiento principal se desprende que, según parece, las autoridades tributarias neerlandesas también supeditan la regularización del IVA a que el emisor de la factura de que se trata devuelva al destinatario de los servicios prestados el importe del impuesto indebidamente pagado, procede recordar que el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Rec. p. I?2283, apartado 41 y jurisprudencia allí citada).

49 Pues bien, 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 sólo podrán determinarse tras un análisis que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 43).

50 A este respecto procede señalar que incumbe al tribunal remitente llevar a cabo dicho análisis. En concreto, puede ser pertinente, en este contexto, el extremo de si los contratos celebrados entre Stadeco y el EVD estipulaban cantidades fijas de retribución de los servicios prestados o cantidades de base a las que se sumaban, en su caso, los impuestos aplicables. En efecto, en el primer supuesto, podría no producirse un enriquecimiento injusto.

51 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que el principio de neutralidad fiscal no se opone, en principio, a que un Estado miembro supedite la regularización del IVA adeudado en ese Estado miembro, por el mero hecho de que sea mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario de los servicios prestados una factura rectificada que no mencione dicho

IVA, cuando este sujeto pasivo no ha eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

**Costas**

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **El artículo 21, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de esta disposición, el impuesto sobre el valor añadido se adeuda en el Estado miembro al que corresponda el impuesto sobre el valor añadido mencionado en la factura o en cualquier documento que la sustituya, aunque la operación de que se trate no esté sujeta al impuesto en dicho Estado miembro. Corresponde al tribunal remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, al impuesto sobre el valor añadido de qué Estado miembro corresponde el impuesto sobre el valor añadido mencionado en la factura de que se trate. A este respecto, pueden ser pertinentes, en particular, el tipo impositivo mencionado, la divisa en la que se exprese el importe que deba abonarse, la lengua en que esté redactada la factura, el contenido y el contexto de la factura, el lugar en que estén establecidos el emisor de la factura y el destinatario de los servicios prestados y el comportamiento de ambos.**

2) **El principio de neutralidad fiscal no se opone, en principio, a que un Estado miembro supedite la regularización del impuesto sobre el valor añadido adeudado en ese Estado miembro, por el mero hecho de que sea mencionado erróneamente en la factura enviada, al requisito de que el sujeto pasivo haya remitido al destinatario de los servicios prestados una factura rectificada que no mencione dicho impuesto, cuando este sujeto pasivo no ha eliminado completamente, en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.