

|

62002C0078

Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 15 de mayo de 2003. - Elliniko Dimosio contra Maria Karageorgou (C-78/02), Katina Petrova (C-79/02) y Loukas Vlachos (C-80/02). - Petición de decisión prejudicial: Dioikitiko Efeteio Athinon - Grecia. - Sexta Directiva sobre el IVA - Artículo 21, punto 1, letra c) - Personas obligadas al pago del impuesto - Persona que menciona el impuesto en una factura - Impuesto pagado erróneamente por quien no es sujeto pasivo y que figura en la factura extendida por éste. - Asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página 00000

Conclusiones del abogado general

I. Introducción

1. Mediante su primera cuestión prejudicial en los presentes tres asuntos, que son idénticos, el Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de Atenas) quiere saber si el importe que los traductores contratados por el Elliniko Dimosio (Estado Helénico) indican en sus facturas en relación con los servicios de traducción prestados al Estado debe considerarse IVA en el sentido 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), debido a que, por una parte, los traductores no prestan sus servicios con carácter independiente, sino en una relación de subordinación, y, por otra parte, el importe de que se trata no se calcula sobre los honorarios legales totales, sino que se considera que ya está incluido en dicho importe legal, de modo que los honorarios efectivamente abonados consisten en los honorarios legales menos el IVA incluido en ellos (método de la deducción interna).

2. Además, el Dioikitiko Efeteio Athinon pregunta si el principio de formalismo del impuesto, establecido en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, no debe ser aplicado cuando el Estado, al ejercer una actividad de traducción en el marco de sus funciones públicas, no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva a los efectos de la aplicación del mecanismo de deducción; cuando lo pagado como impuesto no puede repercutirse y no se repercute a los particulares que han solicitado y contratado con el Estado la traducción de documentos y cuando, por otro lado, el prestador de servicios exige la devolución del impuesto que ha pagado a la autoridad tributaria, previa deducción del eventual impuesto soportado, de modo que se excluye todo enriquecimiento.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

3. Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido: 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 4 de la Sexta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

4. El término "con carácter independiente", que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

[...]

5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[...]»

5. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo [...]»

6. El artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva prevé:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 [...]»

7. En el artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva se establece el principio de formalismo del impuesto:

«Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. en operaciones de régimen interior:

[...]

c) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.»

B. Derecho nacional

8. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, relativa a la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (A. 125), en la versión anterior a su sustitución por el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Ley nº 2093/1992 (A. 181), el impuesto sobre el valor añadido se percibe, entre otros, por «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».

9. Según el artículo 3, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, en la versión anterior a su sustitución por el artículo 1 de la Ley nº 2093/1992, «se considera sujeto pasivo del impuesto cualquier persona física o jurídica, o asociación de personas, nacional o extranjera, que ejerza una actividad económica con carácter independiente, cualquiera que sea el lugar de establecimiento y la finalidad o el resultado de esa actividad. Se considerará que no ejercen una actividad económica independiente los trabajadores por cuenta ajena y otras personas que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree un vínculo de subordinación respecto a las condiciones de trabajo y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

10. Además, el artículo 23, apartado 1, de la ley citada, en la versión anterior a su modificación por los artículos 1, apartado 34, y 2, apartado 18, de la Ley nº 2093/1992, establece: «El sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del impuesto adeudado por él el impuesto, devengado o ingresado, por los bienes que le sean entregados y por los servicios que le sean prestados por otro sujeto pasivo [...]»

11. El artículo 25, apartado 1, de la ley mencionada, en la versión anterior a su modificación por el artículo 1, apartado 38, de la Ley nº 2093/1992, antes citada, disponía: «El derecho a deducir el impuesto podrá ejercitarse cuando el sujeto pasivo se halle en posesión: a) de una factura o de otro documento que produzca sus efectos, por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de las que sea destinatario; b) [...]»

12. Finalmente, el artículo 28, apartado 1, de la ley citada, en su versión anterior a su sustitución por el artículo 1, apartado 42, de la Ley nº 2093/1992, prevé: «Serán deudores del impuesto por la entrega de bienes y la prestación de servicios: a) los sujetos pasivos establecidos en el interior del país por los actos realizados por ellos, b) [...], c) [...], d) cualquier otra persona que mencione el impuesto en las facturas que expida o en cualquier otro documento que produzca sus efectos [...], e) [...]»

III. Hechos del procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

13. Los tres asuntos acumulados son idénticos respecto a los hechos y al desarrollo del procedimiento, salvo algunas diferencias de poca importancia que no influyen en su apreciación material. Por tanto, me limitaré a exponer de modo general los hechos y el procedimiento seguido.

14. La Sra. Karageorgou (asunto C-78/02), la Sra. Petrova (asunto C-79/02) y el Sr. Vlachos (asunto C-80/02) (en lo sucesivo, «traductores») estaban empleados en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en el marco de un contrato de arrendamiento de obra, para traducir del griego al inglés y del griego al alemán en el departamento de traducción de dicho Ministerio.

15. Los traductores, tras haber presentado ante el jefe competente de la Dimosia Oikonomiki Ypiresia (Administración tributaria; en lo sucesivo, «DOY») de Cholargos declaraciones provisionales y una declaración definitiva del IVA relativas a sus actividades en los años 1992 y 1993, las revocaron. En este contexto, solicitaron la devolución del IVA que habían abonado indebidamente.

16. Para fundamentar estas solicitudes de devolución, todos los traductores alegaron que las declaraciones de que se trata se basaban en un error de Derecho, dado que no están sujetos al IVA por los honorarios percibidos como traductores. En especial, aducen que durante los años 1992 y 1993 tuvieron una relación de subordinación con el Ministerio de Asuntos Exteriores respecto a sus honorarios y condiciones de trabajo, dado que, por un lado, no determinaban por sí mismos el importe de sus honorarios y, por otro lado, el Ministerio de Asuntos Exteriores asumía la responsabilidad respecto a terceros por sus acciones y omisiones en su condición de traductores. Además, alegaron que el IVA abonado respecto a los años 1992 y 1993 mediante sus declaraciones por los honorarios brutos no fue repercutido, dado que las personas físicas y jurídicas que utilizan los servicios del departamento de traducción del Ministerio de Asuntos Exteriores no incluyen el IVA en el importe total que abonan al Ministerio de Asuntos Exteriores por la traducción de sus documentos oficiales y, por ello, no pagan el IVA.

17. El jefe de la DOY de Cholargos denegó las solicitudes de devolución, por un lado, porque las condiciones de trabajo aplicables a los traductores eran distintas de las aplicadas a otros asalariados y, por otro lado, porque se había indicado el impuesto en las declaraciones relativas a los servicios prestados al Ministerio de Asuntos Exteriores. Por este motivo, no podía admitirse su devolución.

18. Mediante sucesivas sentencias, el Presidente del Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal de Primera Instancia de lo contencioso-administrativo de Atenas) estimó las pretensiones de los traductores, declaró que eran fundadas las solicitudes de revocación de las declaraciones del IVA relativas a los años 1992 y 1993 que habían presentado, declaró la nulidad de las resoluciones denegatorias del jefe de la DOY de Cholargos, de 9 de febrero de 1995, y ordenó la devolución a los traductores de la cuota del impuesto que, por estos motivos, habían abonado indebidamente. Estas resoluciones también se basaban en la consideración de que los traductores actúan como órganos del Estado, que es el único responsable de sus acciones y omisiones, dado que sus traducciones son documentos públicos. Además, el Presidente del Tribunal declaró que los traductores ejercen sus actividades en una relación de subordinación con el Estado respecto al modo de ejecución de su trabajo y sus honorarios. Los ingresos de su actividad no pueden, por tanto, estar sujetos al IVA.

19. El Estado Helénico interpuso recursos de apelación contra estas sentencias en primera instancia ante el Presidente del Dioikitiko Efeteio Athinon. Estos recursos se basaban, entre otros aspectos, en el argumento de que, en primera instancia, se había alegado en todos los asuntos que los traductores, con independencia de la naturaleza de su trabajo, con arreglo al artículo 28, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986, estaban obligados a pagar el impuesto objeto de

litigio porque lo habían mencionado en las declaraciones relativas a la prestación de servicios correspondientes al período de que se trata (1992 y 1993).

20. El Presidente del Dioikitiko Efeteio Athinon desestimó estos recursos del Estado Helénico por infundados y confirmó las sentencias en primera instancia que habían sido impugnadas, así como los fundamentos de Derecho en que se basaban. Sin embargo, en ninguno de los tres asuntos examinó los motivos de recurso alegados por el Estado Helénico respecto al hecho de que los traductores estaban obligados al pago del impuesto objeto de litigio porque lo habían indicado en las facturas que habían expedido en relación con los servicios prestados en el período de que se trata.

21. A continuación, el Estado Helénico interpuso recursos contra estas sentencias ante el Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado) (Grecia) y solicitó la anulación de dichas resoluciones alegando la omisión citada.

22. El Consejo de Estado griego declaró en sus sentencias, respecto a las que no cabe recurso alguno, que los traductores no estaban sujetos al IVA por las actividades que habían ejercido en una relación de subordinación con el Ministerio de Asuntos Exteriores. No obstante, anuló las sentencias del Dioikitiko Efeteio Athinon en la medida en que dicho tribunal no había examinado en ninguno de los tres asuntos el motivo relativo a la indicación del IVA en las facturas. Consideró que dicho motivo de recurso era esencial y que el tribunal de segunda instancia había omitido examinarlo incurriendo en un error de Derecho. Por tanto, se devolvieron los asuntos al Dioikitiko Efeteio Athinon para una nueva apreciación parcial.

23. El Dioikitiko Efeteio Athinon constata que existen discrepancias en el Consejo de Estado griego en relación con la interpretación del artículo 28, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986, puesto que otra sala del Consejo de Estado griego había adoptado, en un asunto similar a los tres presentes, una resolución distinta de la adoptada por la sala que conoció de los presentes asuntos. Dado que la interpretación de dicho artículo de la ley tiene relación con el significado de algunas disposiciones de la Sexta Directiva, el Dioikitiko Efeteio Athinon considera necesario, con carácter provisional, no adoptar ninguna resolución definitiva sobre la cuestión objeto de litigio y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Tiene carácter de IVA en el sentido de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de IVA el importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en virtud de una relación de arrendamiento de obra, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta en condición de trabajador por cuenta propia, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en los recibos que expide el IVA cuya cuota no está fijada en función de la remuneración íntegra que percibe legalmente del Estado y que constituye la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con la remuneración legal, sino que se determina en función de la remuneración legal según el método de cálculo de la deducción interna, considerándose que incluye igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado paga la remuneración legal previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dicha remuneración?

2) ¿Deja de ser aplicable el principio establecido en el artículo 21, punto 1, letra d), de la Sexta Directiva en materia de IVA, del formalismo del impuesto (según el cual, si se menciona la cuota del impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se adeudará dicho impuesto al Estado) cuando el Estado, al ejercer esta actividad como poder público, no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la citada Directiva -en cuyo caso le sería aplicable el mecanismo de la deducción- y cuando dicho impuesto que ha sido pagado no puede ser repercutido y no es repercutido sobre el consumidor final (un particular que solicita la traducción de documentos y que es quien contrata con el Estado), sino que quien presta los servicios solicita la devolución del impuesto que ha pagado a la autoridad tributaria, previa deducción del eventual impuesto soportado, de forma que no hay

enriquecimiento del Estado?»

24. Los traductores, el Gobierno helénico y la Comisión presentaron observaciones escritas. La Sra. Karageorgou (asunto C-78/02), el Gobierno helénico y la Comisión expusieron oralmente sus opiniones en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 2003.

IV. Apreciación

25. Mediante la primera cuestión, el tribunal remitente pretende saber si el importe indicado equivocadamente en la factura en concepto de IVA debe considerarse en efecto como IVA en una situación en la que el prestador de servicios estima erróneamente que presta sus servicios al Estado Helénico con carácter independiente, cuando en realidad dichos servicios se prestan en una relación de subordinación. El importe de que se trata se calcula con arreglo al sistema de la deducción interna. Esto implica que se parte de que el honorario legal fijado ya incluye el IVA debido, de modo que el importe efectivamente pagado se eleva al honorario legal establecido menos el importe del IVA.

26. Para determinar si el importe de que se trata debe considerarse IVA debe indicarse, en primer lugar, que los traductores están sujetos a las disposiciones en materia de IVA respecto a los servicios que prestan al Estado Helénico.

27. Del artículo 2 de la Sexta Directiva se deriva que 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.

28. El artículo 4 de la Sexta Directiva describe a continuación qué personas deben considerarse «sujetos pasivos» a los efectos de dicha Directiva. Como característica básica el apartado 1 de dicho artículo indica que debe tratarse de una persona que realice con carácter independiente una actividad económica. El apartado 4 del citado artículo precisa a continuación que el concepto de «con carácter independiente» implica que no sólo están exentos del impuesto los trabajadores asalariados, sino también las personas que «estén vinculadas a su empresario [...] por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

29. El Gobierno helénico observó que es manifiesto que en la jurisprudencia griega no se aprecia de modo unitario la naturaleza de la relación entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Por el contrario, los traductores y la Comisión indican que, de hecho, al apreciar el fondo del asunto en los procedimientos nacionales, ya se había declarado que los traductores efectúan sus actividades en una relación de subordinación.

30. Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento prejudicial del artículo 234 CE sólo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma comunitaria a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional. Dicho de otro modo, no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional nacional, establecer los hechos que originaron el litigio y extraer sus consecuencias para la decisión que debe dictar.

31. Como han indicado la Comisión y los traductores, en los procedimientos seguidos en el ámbito nacional, se ha determinado de hecho, sin que quepa recurso alguno, que los traductores trabajan en una relación de subordinación con el Ministerio de Asuntos Exteriores. Esta dependencia se muestra, en especial, en que los traductores no pueden determinar libremente sus honorarios ni las condiciones de trabajo, el Ministerio asume la responsabilidad respecto a terceros por la calidad de las traducciones y los traductores están sometidos a un régimen sancionador interno en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

32. En estas circunstancias, es evidente que los traductores no desarrollan una actividad económica de carácter independiente y, por tanto, no son «sujetos pasivos» en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. En consecuencia, sus prestaciones de servicios tampoco están incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

33. De este hecho se deduce que el importe que los traductores indicaron erróneamente en sus facturas no puede considerarse IVA, de modo que la primera cuestión del tribunal remitente debe responderse de modo negativo.

34. La constatación de que la situación descrita en la primera cuestión prejudicial está excluida del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva tiene como consecuencia que la segunda cuestión ha quedado sin objeto. En sentido estricto, tampoco es necesario responder a esta cuestión para resolver el litigio respecto al fondo. No obstante, para completar estas conclusiones -aunque sea con carácter secundario- quiero indicar lo que sigue.

35. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita que se dilucide si el principio de formalismo del impuesto, establecido en el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, no debe aplicarse cuando el Estado no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, no se ha repercutido el impuesto al consumidor final y el prestador del servicio solicita la devolución del IVA abonado indebidamente. O, en sentido contrario, cuando el Estado actúa como prestador de servicios sin ser sujeto pasivo, los importes que se indican formalmente (aunque sea por error) como IVA en la factura, en el sentido del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, ¿no son, a pesar de ello, debidos como IVA?

36. La Sexta Directiva no prevé expresamente la situación en la que se indique erróneamente el IVA en una factura a pesar de que no se debe. Esto implica que, mientras el juez comunitario no supla esta laguna, corresponde a los Estados miembros encontrar una solución a este problema. En la sentencia *Genius Holding*, que se refería al derecho de deducción del IVA que se había indicado en una factura sin ser debido, el Tribunal de Justicia declaró que -como consecuencia de la necesidad de garantizar la neutralidad del IVA- corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente cuando la persona que haya extendido la factura demuestre su buena fe.

37. En la sentencia *Schmeink & Cofreth*, el Tribunal de Justicia añadió que el impuesto facturado indebidamente puede ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales.

38. No obstante, estas observaciones no conducen a una respuesta por separado y concreta de la segunda cuestión prejudicial. Dado que anteriormente ya llegué a la conclusión de que la situación que ha originado las cuestiones prejudiciales no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, no se plantea en el presente caso la pérdida de ingresos fiscales y no es relevante la cuestión de la buena fe de quien expide la factura. En estas circunstancias, tampoco es determinante si debe o no aplicarse el principio establecido en el artículo 21, apartado 1, letra

c).

V. Conclusión

39. Habida cuenta de lo que precede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Dioikitiko Efeteio Athinon:

«El importe mencionado en la factura por quien presta servicios al Estado en el marco de un contrato de arrendamiento de obra no constituye IVA en el sentido 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, cuando, por una parte, quien presta los servicios piensa, por error, que los presta con carácter independiente, mientras que en realidad existe una relación de subordinación y, a petición de su empresario, carga en las facturas que expide el IVA cuya cuota no se fija en función de los honorarios legales totales que percibe del Estado y que constituyen la base imponible legal del IVA, que a continuación es percibido junto con los honorarios legales, sino que se determina en función de los honorarios legales, según el método de cálculo de la deducción interna, considerando que incluyen igualmente el IVA devengado, y cuando, por otra parte, el Estado paga los honorarios legales previa deducción del IVA, que se considera comprendido en dichos honorarios.»