

|

62002J0078

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 6 de noviembre 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

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Sujetos pasivos - Personas que prestan servicios al Estado en una relación de subordinación - Exclusión - Prestador de servicios que ignora la relación de subordinación - Emisión de una factura en la que se menciona un importe como impuesto sobre el valor añadido - Importe que no debe calificarse de tal

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 21, punto 1, y 4, aps. 1 y 4)

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Regularización del impuesto indebidamente facturado - Importe que se menciona como impuesto sobre el valor añadido en una factura emitida a raíz de un error sobre la sujeción al impuesto de la prestación ofrecida - Devolución del importe que no es contraria al artículo 21, punto 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE

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

Índice

§§1. El importe que se menciona como impuesto sobre el valor añadido en la factura extendida por una persona que presta servicios al Estado no debe calificarse de impuesto sobre el valor añadido en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como

independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación.

En efecto, una persona como la mencionada no es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388 y, por consiguiente, en virtud del artículo 2, punto 1, los servicios que presta no están sujetos al impuesto.

(véanse los apartados 40 y 42 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388, según la cual será deudor del impuesto sobre el valor añadido cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos cuando los referidos servicios no estén sujetos al impuesto sobre el valor añadido y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de impuesto sobre el valor añadido.

(véase el apartado 53 y el punto 2 del fallo)

Partes

En los asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02,

que tienen por objeto peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Dioikitiko Efeteio Athinon (Grecia), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Elliniko Dimosio

y

Maria Karageorgou (asunto 78/02),

Katina Petrova (asunto 79/02),

Loukas Vlachos (asunto C-80/02),

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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), y en particular de la regla establecida en el artículo 21, punto 1, letra c), de dicha Directiva, según la cual será deudor del impuesto sobre el valor añadido cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen y V. Skouris, la Sra. N. Colneric y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. M. Apessos y S. Detsis, en calidad de agentes;*
- en nombre de la Sra. Karageorgou, por los Sres. E. Metaxaki y P. Yatagantzidis, dikigori;*
- en nombre de la Sra. Petrova y del Sr. Vlachos, por el Sr. A. Koutsolampros, dikigoros;*
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. H. Tserepa-Lacombe, en calidad de agentes;*

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno helénico, de la Sra. Karageorgou y de la Comisión en la vista de 20 de marzo de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de mayo de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resoluciones de 31 de enero de 2002, recibidas en el Tribunal de Justicia el 11 de marzo siguiente, el Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de Atenas) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales en cada asunto, formuladas en términos idénticos, sobre la interpretación 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva») y, en particular, de la regla establecida en el artículo 21, punto 1, letra c), de esta Directiva, según la cual será deudor del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») cualquier persona que mencione el IVA en una factura.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre el Elliniko Dimosio (Estado helénico) y distintos traductores que trabajan para el Ministerio helénico de Asuntos Exteriores, que afirman haber facturado el IVA por error y solicitan su devolución.

Marco normativo

Legislación comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA las entregas de bienes y las 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 dispone:

«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. [...]

[...]

4. El término "con carácter independiente", que se utiliza en el apartado 1, excluye el 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 y 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 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva dispone:

«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 produzca sus efectos.»

La normativa nacional

6 El artículo 2, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, relativa a la aplicación del IVA y otras disposiciones (FEK A' 125), en la versión anterior a su sustitución por el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Ley nº 2093/1992 (FEK A' 181) establece que el impuesto sobre el valor añadido se percibirá, 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».

7 A tenor del artículo 3, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, en su versión anterior a su sustitución por el artículo 1 de la Ley nº 2093/1992, «se considera sujeto pasivo del impuesto a cualquier persona física o jurídica, o asociación de personas, nacional o extranjera, que ejerza una actividad económica independiente, cualquiera que sea el lugar de establecimiento, 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».

8 Finalmente, el artículo 28, apartado 1, de la citada Ley, en la versión anterior a su sustitución por el artículo 1, apartado 42, de la Ley nº 2093/1992 dispone:

«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 [...] d) cualquier otra persona que mencione el impuesto en las facturas que expida o en cualquier otro documento que produzca sus efectos [...]»

Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

Asunto C-78/02

9 Mediante resolución del Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores nº F.09323, de 12 de abril de 1988, se nombró a la Sra. Maria Karageorgou traductora del griego al inglés para cubrir las necesidades del departamento de traducción de dicho Ministerio.

10 Después de haber presentado al jefe del Dimosia Oïkonomiki Ypiresia (administración tributaria) de Cholargos (Grecia) (en lo sucesivo, «DOY») declaraciones tributarias provisionales y una declaración de liquidación del IVA correspondiente a 1992, revocó las citadas declaraciones mediante su recurso nº 22240 de 29 de diciembre de 1994 y exigió la devolución del IVA que había abonado por haberlo pagado indebidamente.

11 La Sra. Karageorgou alegó en apoyo de su pretensión de revocación que había presentado las referidas declaraciones como consecuencia de un error de Derecho por su parte, ya que no estaba obligada a pagar el IVA por los ingresos percibidos en el marco de su actividad de traductora.

12 En su reclamación la Sra. Karageorgou señaló que se hallaba en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a sus condiciones de trabajo y a su retribución dado que, por un lado, no fijaba ella misma su retribución y, por otro lado, el Ministerio de Asuntos Exteriores asumía la responsabilidad frente a terceros por sus actos y omisiones como traductora. La Sra. Karageorgou destaca además que no se repercutió sobre el consumidor el IVA que había pagado con sus declaraciones correspondientes a 1992 (dado que ni ella ni el Ministerio percibieron dicho importe de los particulares y de las personas jurídicas destinatarias de tales traducciones), de forma que tal importe constituye una parte de su retribución y no un impuesto.

13 En su respuesta nº 22240-22241, de 9 de febrero de 1995, el jefe de la DOY de Cholargos desestimó la reclamación de la interesada por cuanto, de un lado, las condiciones de trabajo a que estaba sometida esta última diferían de las de los trabajadores por cuenta ajena y, de otro lado, la Sra. Karageorgou había pagado debidamente el IVA, ya que había mencionado la cuota en los recibos que había enviado al Ministerio de Asuntos Exteriores y, por consiguiente, no tenía derecho a la devolución del impuesto que había pagado.

14 En su sentencia nº 275/1995, la Presidenta del Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia de Atenas) (Grecia) estimó el recurso de la Sra. Karageorgou y su pretensión de revocación de las declaraciones del IVA correspondientes a 1992, anuló la decisión denegatoria del jefe de la DOY y ordenó la devolución del importe que la interesada había pagado. En los fundamentos de Derecho de dicha sentencia se señala que los traductores actúan en calidad de organismos del Estado, que es el único responsable de sus

actos y omisiones, ya que sus traducciones son documentos públicos y la Sra. Karageorgou ejercía sus actividades en relación de subordinación por lo que atañe a sus condiciones de trabajo y de retribución.

15 El *Elliniko Dimosio* recurrió en apelación dicha sentencia ante el *Dioikitiko Efeteio Athinon*, alegando, en particular, como ya había hecho en primera instancia, que la Sra. Karageorgou, sea cual fuere la índole de su trabajo, estaba obligada a pagar el referido impuesto por cuanto lo había mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata, conforme al artículo 28, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986.

16 En su sentencia nº 90/1996, la presidenta del *Dioikitiko Efeteio Athinon* desestimó el recurso de apelación por infundado y confirmó la sentencia dictada en primera instancia. Sin embargo, no examinó el motivo de apelación basado en que la Sra. Karageorgou estaba obligada a pagar el impuesto controvertido por haberlo mencionado en los recibos que había extendido durante el período de que se trata.

17 El *Elliniko Dimosio*, invocando la referida omisión, solicitó al *Symvoulio tis Epikrateias* (Consejo de Estado) (Grecia) que anulara la resolución del *Dioikitiko Efeteio Athinon*.

18 En su sentencia nº 1659/1999, el *Symvoulio tis Epikrateias* anuló la sentencia del *Dioikitiko Efeteio Athinon* en la medida en que desestimaba el motivo de apelación basado en la expedición de un recibo en el que se mencionaba el IVA, y consideró que dicho motivo de apelación era esencial, y que el órgano jurisdiccional nacional actuó indebidamente al no examinarlo, y devolvió el asunto al *Dioikitiko Efeteio Athinon* para que procediera a una nueva apreciación.

Asuntos C-79/02 y C-80/02

19 En los asuntos C-79/02 y C-80/02, en los que intervienen la Sra. Petrova y el Sr. Vlachos, los hechos y el procedimiento principal son similares a los del asunto C-78/02.

Cuestiones prejudiciales

20 El *Dioikitiko Efeteio Athinon* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia en cada uno de los asuntos principales las cuestiones prejudiciales siguientes:

«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 c), 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?»

21 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 2002, se acumularon los asuntos C-78/02, C-79/02 y C-80/02 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre la primera cuestión prejudicial

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

22 El Gobierno helénico expone que en el Ministerio de Asuntos Exteriores existe un servicio de traducción para la traducción oficial de documentos públicos y privados. Los particulares que desean obtener una traducción deben presentar el texto que había de traducirse al citado servicio, al que deben abonar el correspondiente derecho, fijado por dicho Ministerio, siéndoles entregado un recibo. El importe de la citada tasa incluía tanto la retribución de la traducción como el IVA correspondiente, sin que éste se mencionara separadamente.

23 El servicio de traducción del citado Ministerio enviaba después los textos a particulares - traductores independientes-. Éstos no mantenían una relación laboral con el Ministerio. Ejercían también otras profesiones, como las de médico o abogado, las cuales, por su propia naturaleza, no guardan relación alguna con la condición de funcionario. Ésta es también la razón por la que tales traductores trabajan en el lugar y en el momento que les conviene y son retribuidos en función de la cantidad de trabajo realizado.

24 Después de ser traducidos, los textos debían devolverse al Ministerio de Asuntos Exteriores donde los particulares interesados los recuperaban. Finalmente, los derechos percibidos en concepto de traducciones se repartían por dicho Ministerio entre los traductores en función de los servicios prestados por cada uno. Al recibir tales sumas, cada traductor entregaba un recibo en el cual hacía constar la retribución y el IVA correspondiente. Los traductores abonaban las cuotas del IVA a la autoridad tributaria, después de deducir el IVA soportado cuando adquirieron los bienes o servicios.

25 El Gobierno helénico propone que se responda de la siguiente forma a la primera cuestión prejudicial: el importe determinado según el método de la deducción interna, que, quien presta servicios con carácter independiente, aun cuando sea bajo la vigilancia del Estado, incluye en la factura o en el recibo en concepto de la prestación de servicios y que él percibe, tiene carácter de un IVA en el sentido de la Sexta Directiva, cuando el particular, destinatario del servicio y consumidor final, ha abonado al Estado una cuota del IVA que figura incluido en el conjunto de dicha retribución en un importe único.

26 La Sra. Karageorgou alega que el referido derecho no tiene las características esenciales del IVA, ya que corresponde a una parte de la retribución de los traductores que no ha sido cargada a terceros ni tampoco se ha percibido de éstos. Por este motivo, el impuesto controvertido no puede considerarse IVA por el mero hecho de que se mencione como tal en los recibos que extienden los traductores por sus prestaciones de servicios.

27 Con observaciones idénticas, la Sra. Petrova y el Sr. Vlachos aclaran que, al entregar los documentos que deben traducirse en el Ministerio de Asuntos Exteriores, los particulares que solicitan una traducción oficial abonan la retribución correspondiente, que señala el funcionario competente y que no está sometida al IVA. Cuando el Estado helénico autentica dichas traducciones estampando su sello oficial, actúa en el ejercicio del poder público y, por lo tanto, no puede gravar tal operación con el IVA. A continuación, los traductores son retribuidos por el Ministerio sobre la base de las traducciones efectuadas y del precio por página fijado mediante

orden ministerial. El Ministerio les insta a enviarle un recibo global por las prestaciones realizadas. Dicho recibo es expedido obligatoriamente por el servicio de contabilidad del Ministerio e incluye la cuota del IVA, que se deduce de su retribución legal, fijada por la orden ministerial correspondiente según las páginas de traducción.

28 El Ministerio de Asuntos Exteriores no percibe (ni puede legalmente percibir) el IVA de los particulares, con quienes sólo él entra en relación. Por lo tanto, en el presente asunto, no se trata de un gravamen que tenga carácter de IVA, ya que no se repercute ni puede repercutirse sobre el consumidor final.

29 La Comisión de las Comunidades Europeas sostiene que el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. En consecuencia, una operación efectuada (incluso a título oneroso) por una persona que no esté obligada a pagar el IVA, no está sujeta a dicho impuesto.

30 En el presente caso, añade la Comisión, los distintos organismos nacionales ya han resuelto no sólo que los traductores no están sujetos al IVA por las traducciones destinadas al Ministerio de Asuntos Exteriores, sino que ni siquiera existe operación alguna, en particular a título oneroso, ya que se considera que entre los traductores y el Estado se da una relación que crea vínculos de subordinación por lo que atañe a sus condiciones retributivas o laborales y a la responsabilidad del empleador, de forma que puede considerarse que los traductores forman parte del personal del Estado. De ello se desprende que el caso citado en la primera cuestión prejudicial no está comprendido dentro del ámbito de aplicación de la vigente legislación comunitaria en materia de IVA.

31 Por consiguiente, según la Comisión, el importe mencionado por error en una factura no puede tener carácter de IVA en el sentido de la Sexta Directiva, con independencia de si el Estado lo ha considerado por error como IVA o no. Por la misma razón, tampoco es aplicable en el caso de autos el artículo 21, punto 1, letra c), de esta Directiva. Dicho importe puede serle devuelto al interesado por la sencilla razón de haberse abonado indebidamente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

32 Se desprende de las resoluciones de remisión, confirmadas en este extremo por las observaciones de las partes, que se considera que la retribución de los traductores incluye un importe equivalente al IVA devengado, de forma que la cantidad que se les abona efectivamente está constituida por su retribución legal, menos el importe que representa el IVA.

33 Para determinar si el importe así deducido ha de considerarse IVA, debe dilucidarse si los traductores están sujetos a las disposiciones reguladoras del IVA por los servicios que prestan al Ministerio de Asuntos Exteriores.

34 Del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende 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.

35 El artículo 4 de la Sexta Directiva define las personas que deben considerarse «sujetos pasivos» a efectos de la Directiva citada. El apartado 1 de dicho artículo define a un «sujeto pasivo» como una persona que realiza una actividad económica «con carácter independiente». El apartado 4 del propio artículo aclara que el término «con carácter independiente» excluye del gravamen no sólo a los asalariados sino también a las personas «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».

36 Según las resoluciones de remisión, el órgano jurisdiccional que conoció del asunto principal en primera instancia consideró que los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores por lo que atañe a las condiciones en que realizan su trabajo y a la retribución. En este punto, las sentencias dictadas en primera instancia fueron confirmadas en apelación y las sentencias dictadas en apelación no fueron anuladas cuando fueron recurridas ante el Symvoulío tis Epikrateias. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, de ello se desprende que los hechos del presente asunto han quedado acreditados.

37 En sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno helénico calificó a los traductores de independientes y alegó que la naturaleza de las relaciones de éstos con el Ministerio de Asuntos Exteriores aún era objeto de apreciaciones divergentes por diversos órganos jurisdiccionales helénicos. Sin embargo, dicho Gobierno precisó, en sus observaciones orales, que no pretendía cuestionar la jurisprudencia, mencionada en el apartado precedente, según la cual los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación.

38 A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 234 CE, basado en una clara separación de las funciones de los órganos jurisdiccionales nacionales y del Tribunal de Justicia, este último 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 (sentencia de 16 de septiembre de 1999, WWF y otros, C-435/97, Rec. p. I-5613, apartado 31, y la jurisprudencia que allí se cita).

39 El Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre la índole de las relaciones existentes entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Para responder a las cuestiones prejudiciales, debe basarse en la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente según la cual los traductores ejercen su actividad en una relación de subordinación.

40 Sobre la base de esta premisa, debe deducirse que, en el presente caso, los traductores no ejercen una actividad económica «con carácter independiente» en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, no son «sujetos pasivos» a efectos del apartado 1 del mismo artículo. Por consiguiente, en virtud del artículo 2, punto 1, de esta Directiva, los servicios que prestan al Ministerio de Asuntos Exteriores helénico no están sujetos al IVA.

41 De ello se desprende que, si dichos traductores mencionan por error un importe como IVA en las facturas que extienden relativas a los citados servicios, dicho importe no puede calificarse de IVA.

42 Procede, pues, responder a la primera cuestión prejudicial que el importe que se menciona como IVA en la factura extendida por una persona que presta servicios al Estado no debe calificarse de IVA en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

43 El Gobierno helénico alega que lo dispuesto en la Sexta Directiva, en particular en su artículo 21, punto 1, letra c), pone de manifiesto el principio del formalismo del IVA. Cuando se entregaba un recibo por una prestación de servicios, y quien lo extiende menciona en él una cuota de IVA que, por añadidura, ha percibido, existe una obligación de pagar dicho importe al Estado quedando excluida posteriormente la devolución del citado importe por haber sido abonado indebidamente. La finalidad esencial del citado principio es impedir el fraude fiscal, que podría producirse si la cuota del IVA, mencionada en la factura o en otro documento que produzca sus efectos estuviera sujeta al mecanismo de la deducción. Aun en el supuesto de que dicho importe no estuviera comprendido dentro del ámbito de aplicación del sistema del IVA y no pudiera acogerse al procedimiento de deducción, el principio del formalismo del impuesto exige que se abone al Estado el IVA que figura en el recibo porque, si no lo fuera, se produciría un enriquecimiento sin causa de quien extiende el recibo en perjuicio de los consumidores que hubieran abonado el IVA por los servicios prestados.

44 Por consiguiente, el Gobierno helénico propone que se responda de la siguiente forma a la segunda cuestión prejudicial: no deja de aplicarse el principio del formalismo del impuesto, previsto en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, cuando el Estado, que ejerce la actividad de que se trata, actúa como intermediario y no como sujeto pasivo, en los casos en que el impuesto se repercute sobre el consumidor final, destinatario de los servicios de traducción, y cuando quien presta tales servicios paga a la autoridad tributaria el importe de IVA que ha percibido una vez deducido en su caso el impuesto soportado, es decir, que aplica el procedimiento de la deducción.

45 La Sra. Karageorgou alega que el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a la corrección del IVA que se haya mencionado por error en una factura o en otro documento que produzca sus efectos, en particular en el caso de que la exclusión de la posibilidad de efectuar una corrección y de solicitar la devolución del IVA mencionado por error no sea necesaria para impedir el fraude o la evasión fiscal.

46 La Sra. Petrova y el Sr. Vlachos consideran que, en el presente asunto, el principio del formalismo del impuesto debe ceder, ya que, en este caso, no se trata de un IVA. Debe hacerse una excepción a este principio en los casos en los que no pueda aplicarse y no exista repercusión del impuesto ni, por tanto, enriquecimiento del operador.

47 La Comisión observa que la Sexta Directiva no contiene disposición alguna en materia de regularización de una cuota de IVA mencionada por error en una factura por quien la extendió. Por consiguiente, incumbe en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en las cuales cabe regularizar un importe de IVA mencionado por error en una factura.

Apreciación del Tribunal de Justicia

48 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en sustancia que se dilucide si lo dispuesto en el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, según el cual se deberá el IVA al Estado si se menciona la cuota de éste en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura, cuando el Estado no actúe como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva y no se haya repercutido el impuesto sobre el consumidor final.

49 La Sexta Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura, siendo así que no se debe. 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 (sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartados 48 y 49).

50 El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que, para 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, en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe (sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding, C-342/87, Rec. p. I-4227, apartado 18). Sin embargo, cuando quien extiende la factura ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, puede regularizarse el impuesto indebidamente facturado sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la citada factura (sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 60 y 63).

51 Según se desprende de los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, los servicios de que se trata en el asunto principal no están sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA.

52 En caso de regularización del importe mencionado en este concepto, que en ningún caso puede constituir un IVA, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales en el marco del régimen del IVA. Por consiguiente, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 50 de la presente sentencia, no se exige que quien extiende la factura demuestre su buena fe para que pueda regularizarse el importe facturado indebidamente.

53 De ello se desprende que procede responder a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, cuando los referidos servicios no estén sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

54 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Dioikitiko Efeteio Athinon, mediante resoluciones de 31 de enero de 2002, declara:

1) El importe que se menciona como impuesto sobre el valor añadido en la factura extendida por una persona que presta servicios al Estado no debe calificarse de impuesto sobre el valor añadido en el caso de que dicha persona crea por error que presta los servicios como independiente, siendo así que existe en realidad una relación de subordinación.

2) El artículo 21, punto 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, no se opone a la devolución de un importe que se haya mencionado por error como impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos cuando los referidos servicios no estén sujetos al impuesto sobre el valor añadido y, por consiguiente, el importe facturado no pueda calificarse de impuesto sobre el valor añadido.