

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 16 de mayo de 2013 (*)

«Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 66, letras a) a c) – Prestaciones de servicios de transporte y de expedición – Exigibilidad – Fecha de cobro del precio y, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de la prestación – Emisión anterior de la factura»

En el asunto C-169/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 4 de enero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de abril de 2012, en el procedimiento entre

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. M. Berger, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., por los Sres. Z. Modzelewski y M. Militz, en calidad de asesores;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. M. Szpunar y B. Majczyna, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Hottiaux y C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 66, letras a) a c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al

sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (DO L 14, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en un litigio entre TNT Express Worldwide sp. z o.o. (en lo sucesivo, «TNT») y el Minister Finansów (Ministerio de Hacienda), en relación con la determinación del momento en que se hace exigible el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 De conformidad con el considerando 24 de la Directiva IVA:

«Los conceptos de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común de IVA entren en vigor en la misma fecha en todos los Estados miembros.»

4 Con arreglo al artículo 63 de dicha Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

5 En virtud del artículo 64 de la Directiva:

«1. Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.

2. [...]

Los Estados miembros podrán establecer que, en determinados casos distintos a los contemplados en el párrafo primero, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se lleven a cabo sin interrupción durante un determinado período se consideren efectuadas, como mínimo, a la expiración de un plazo de un año.»

6 El artículo 65 de la Directiva dispone:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

7 El artículo 66 de la Directiva IVA dispone:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

[...]»

8 Con arreglo al artículo 167 de esta Directiva:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

9 La Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010 (DO L 189, p. 1), introdujo en la Directiva 2006/112 un artículo 167 *bis* que debía ser incorporado por los Estados miembros a su Derecho interno, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012, redactado en los siguientes términos:

«Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.

Los Estados miembros que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de 500.000 [euros] o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2.000.000 [de euros] o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité del IVA. No obstante, no se exigirá que consulten al Comité del IVA a aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 [euros] o el equivalente en moneda nacional.

Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas en virtud del párrafo primero.»

Normativa polaca

10 De acuerdo con el artículo 19, apartados 1, 4 y 13, número 2, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004 relativa al impuesto sobre los bienes y servicios, Dz. U. nº 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«1. La deuda tributaria nace en el momento de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, sin perjuicio de lo previsto en los apartados 2 a 21 del presente artículo, en el artículo 14, apartado 6, en el artículo 20 y en el artículo 21, apartado 1.

[...]

4. En caso de que la entrega de bienes o la prestación de servicios deban quedar confirmadas mediante factura, la deuda tributaria nacerá en el momento de expedición de la factura, si bien, como muy tarde, a los 7 días contados desde la fecha de entrega de los bienes o de la prestación de servicios.

[...]

13. La deuda tributaria nace en el momento de:

[...]

2) el cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde la fecha de prestación de los siguientes servicios:

- a) transporte de personas y mercancías mediante ferrocarril, vehículos automóviles, buques de altura, embarcaciones de navegación interior o de cabotaje, ferrys, aviones y helicópteros;
- b) expedición y transbordo;
- c) servicios en los puertos marítimos y comerciales;
- d) servicios de construcción y montaje.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Dentro de su actividad económica, TNT, sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en Varsovia (Polonia), efectúa prestaciones de servicios de distribución de correo, transporte y expedición.

12 TNT expide semanalmente a sus clientes una factura con IVA. Para ciertos clientes, destinatarios de numerosas prestaciones de servicios, las facturas se expiden según una frecuencia convenida. En tales casos, las facturas recogen todos los servicios efectuados para ese cliente concreto durante un período impositivo dado. El plazo de pago de la deuda acreditada por la factura se fija, de ordinario, a los 7, 14 o 21 días posteriores a su fecha de expedición. TNT tiene en cuenta el volumen de negocios reflejado en una factura concreta durante el período impositivo en que se expidió dicha factura.

13 Por consiguiente, a efectos de determinar el momento en que nace la deuda tributaria, TNT no separa los servicios reflejados en la factura distinguiendo entre los servicios de distribución de correo, por una parte, y los servicios de transporte y expedición, por otra. Puesto que las facturas se expiden, como muy tarde, los últimos días de un período impositivo, el impuesto por las prestaciones de servicios efectuadas durante el mes considerado se contabiliza en los registros y declaraciones de IVA redactados para el mes en que tuvo lugar la prestación de servicios.

14 En este contexto, la sociedad TNT remitió una consulta al Minister Finansów con objeto de obtener una respuesta particular acerca del Derecho tributario aplicable en el ámbito del impuesto sobre los bienes y servicios; concretamente, para saber si tenía derecho, con arreglo al artículo 19, apartado 13, número 2, de la Ley del IVA, a tomar en consideración el volumen de negocios del período impositivo durante el cual se emitió la factura, aun cuando no hubiera recibido pago alguno durante dicho período y no hubieran transcurrido treinta días desde la prestación del servicio en cuestión o si, en caso de respuesta negativa, tenía derecho a considerar que la fecha de emisión de la factura era la del nacimiento de la deuda tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, apartado 4, de la Ley del IVA, sin tener en cuenta los requisitos establecidos en el artículo 19, apartado 13, número 2, de dicha Ley, el cual, a su entender, contradice lo dispuesto en el artículo 66 de la Directiva IVA.

15 En su respuesta, fechada el 14 de noviembre de 2009, el Minister Finansów declaró que el punto de vista de TNT era infundado. Respecto a las prestaciones de servicios de distribución de correo efectuadas por TNT, el Minister Finansów consideró que la deuda tributaria nacía de conformidad con los principios generales establecidos en el artículo 19, apartados 1 y 4, de la Ley del IVA. En cuanto a los otros servicios (transporte y expedición), el momento en que se produce el devengo de la deuda tributaria debía fijarse con arreglo a las normas establecidas en el artículo

19, apartado 13, número 2, de la Ley del IVA. Respecto a dichos servicios, el impuesto debía consignarse en la declaración correspondiente al mes durante el cual nació la deuda tributaria, y no en la declaración referente al mes durante el cual se expidió la factura que documenta los servicios.

16 Posteriormente, TNT interpuso un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny de Varsovia (Tribunal de lo contencioso-administrativo del voivodato de Varsovia). En apoyo de su recurso, alegó que tenía derecho –respecto a todos los servicios efectuados, tanto si se trataba de servicios de distribución de correo como de servicios de transporte y expedición– a tomar en consideración, a efectos del IVA, el volumen de negocios del período imponible durante el cual se emitió la factura correspondiente a un servicio concreto, aun cuando no hubiera cobrado su precio en dicho período y no hubieran transcurrido treinta días desde la prestación de los servicios.

17 Mediante su sentencia de 30 de septiembre de 2010, el Wojewódzki Sąd Administracyjny desestimó el recurso de TNT, que acto seguido interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal superior de lo contencioso-administrativo).

18 Mediante su recurso de casación, TNT objeta al Wojewódzki Sąd Administracyjny el haber interpretado de forma incorrecta el artículo 19, apartado 13, número 2, letras a) y b), de la Ley del IVA, pues no tuvo en cuenta los artículos 63 a 66 de la Directiva IVA. Según TNT, el artículo 66 de la Directiva IVA establece que la obligación tributaria nace por referencia a un hecho determinado pero, como plazo máximo, en la fecha del cobro del precio. En cambio, las disposiciones nacionales establecen, de forma incorrecta, que el cobro del precio conlleva el nacimiento de la deuda tributaria, la cual, no obstante, sobreviene como muy tarde en un momento determinado (treinta días), contado desde la fecha de prestación de los servicios.

19 Durante el examen del recurso de casación, el tribunal remitente expresó dudas respecto a la interpretación del artículo 66 de la Directiva IVA y consideró que la fundamentación de los motivos invocados por TNT debía apreciarse atendiendo a la interpretación de lo dispuesto en dicha Directiva.

20 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se ha de interpretar el artículo 66, letras a) [a] c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo expide una factura en la que se documenta la prestación de un servicio comprendido en la facultad que dicho artículo concede al Estado miembro (excepción a los artículos 63, 64 y 65 de la Directiva [IVA]), se puede disponer, basándose en el artículo 66, letra b), de la Directiva [IVA], que la exigibilidad del impuesto (deuda tributaria) nazca el día del pago, pero como plazo máximo al trigésimo día desde la prestación del servicio?

2) ¿Se ha de interpretar lo dispuesto en el artículo 66, letras a) y b), de la Directiva [IVA], en el sentido de que se opone a las disposiciones nacionales polacas del artículo 19, apartado 13, número 2, letras a) y b), de la [Ley del IVA], con arreglo a las cuales la deuda tributaria (el hecho cuya materialización da lugar al devengo del impuesto para algunas operaciones), en el caso de la prestación de servicios de transporte y expedición, nace en el momento de recaudar el pago íntegro o en el momento de un pago parcial, pero como plazo máximo al trigésimo día desde la prestación del servicio, aun cuando en el plazo de siete días desde la prestación del servicio se ha expedido y entregado al destinatario una factura que prevé una fecha de pago posterior, pese a lo cual el destinatario del servicio, haya pagado o no, tiene derecho a deducir el impuesto soportado en el mismo período en que ha recibido la factura?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

21 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 66 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el IVA es exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de prestación de dichos servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo posterior para el pago.

22 Procede señalar, en primer lugar, que se desprende de la Directiva IVA que el impuesto es exigible, en principio, desde el mismo momento en que se produce su devengo. El artículo 63 de dicha Directiva expresa este principio fundamental al disponer que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en la fecha en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

23 No obstante, el artículo 66 de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a disponer que el IVA sea exigible después de que se produzca el devengo en uno de los tres momentos siguientes, esto es, como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura; como plazo máximo, en el momento del cobro del precio; o, en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

24 Puesto que es una excepción a la regla enunciada en el artículo 63 de la Directiva IVA, el artículo 66 de la misma norma debe ser objeto de interpretación estricta (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2013, Efir, C-19/12, apartado 31).

25 Si bien el hecho de que el legislador haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que pretendió dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación (véase la sentencia de 26 de octubre de 1995, Italitica, C-144/94, Rec. p. I-3653, apartado 15), ello no permite, no obstante, considerar que un Estado miembro dispone de facultades de apreciación para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, letras a) a c), de la Directiva IVA.

26 Sin embargo, en primer lugar, el artículo 19, apartado 13, número 2, de la Ley del IVA establece que, en lo que se refiere a determinadas transacciones, concretamente, los servicios de transporte y expedición, la obligación tributaria nace en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde la fecha en que se realizó la prestación del servicio de que se trate.

27 En segundo lugar, procede señalar que, de conformidad con el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden disponer que el IVA sea exigible por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos «como plazo máximo, en el momento del cobro del precio». Este precepto fija los plazos e indica el último momento para determinar la exigibilidad del IVA respecto a determinadas transacciones que un Estado miembro haya decidido regular de esta manera. Dicho momento corresponde al cobro del precio de la transacción.

28 El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de interpretar el artículo 10, apartado 2, 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) [posteriormente, artículo 66, letra a), de la Directiva IVA], en el sentido de que, cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en

dicha disposición, es decir, que hace el impuesto exigible a más tardar en el momento de extenderse la factura o el documento que la sustituya, dispone de la facultad prevista en el párrafo tercero de dicho artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388 [posteriormente, artículo 66, letra c), de la Directiva IVA], consistente en disponer que el impuesto se haga exigible, «en los casos de [falta de entrega o de] entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo» (véase la sentencia *Italitica*, antes citada, apartado 22).

29 También es importante señalar que, en aquella misma sentencia, el Tribunal de Justicia añadió que, «en el supuesto de no hallarse prevista dicha facultad cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el segundo inciso [del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388; posteriormente, artículo 66, letra b), de la Directiva IVA], ello es consecuencia, presumiblemente[,] del hecho de que el legislador [de la Unión] ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representaba un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación» (véase, en este sentido, la sentencia *Italitica*, antes citada, apartado 23).

30 De aquí se deduce que el legislador no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA esté facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible. Además, la aplicación del artículo 66, letra c), de dicha Directiva y el plazo que dicho precepto establece sólo pueden estar vinculados a la aplicación del mismo artículo, letra a), ya que el plazo está supeditado a que no haya factura o a que se retrase su expedición y no a la falta de cobro o a un cobro tardío.

31 Asimismo procede recordar que, como se desprende del considerando 24 de la Directiva IVA, los conceptos de «hecho imponible» y de «exigibilidad del impuesto» debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del IVA entraran en vigor en la misma fecha. El legislador de la Unión pretendió armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto.

32 En estas circunstancias, el supuesto en que la deuda tributaria nace, como plazo máximo, a los treinta días desde la prestación del servicio, en caso de que el cobro del precio no haya tenido lugar antes de esa fecha, no es conforme con la Directiva IVA, ya que tal formulación conduciría a añadir al tenor del artículo 66, letra b), de dicha Directiva un plazo con cuyo transcurso el impuesto se haría exigible.

33 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente estima que subsisten dudas acerca de si, durante el período anterior a la adopción del artículo 167 *bis* de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, los Estados miembros estaban autorizados a establecer un sistema con arreglo al cual el aplazamiento del momento en que el impuesto se hace exigible frente al prestador no coincide con el aplazamiento del momento en que nace el derecho del adquirente a deducir el IVA soportado, el cual tenía derecho a practicar la deducción desde el momento de recibir la factura.

34 Procede señalar que dicho artículo 167 se introdujo con objeto de permitir a los Estados miembros establecer una excepción respecto a la fecha en que puede ejercitarse el derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que declaran el IVA con arreglo a un régimen optativo de contabilidad de caja, destinado a simplificar el pago del impuesto a las pequeñas empresas.

35 Es preciso señalar, a este respecto, que si bien el artículo 167 *bis* se refiere directamente al artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, ese precepto afecta a la determinación del momento en que el adquirente puede hacer uso de su derecho a deducir el IVA soportado. Sin embargo, el

asunto pendiente ante el tribunal nacional se refiere exclusivamente a la cuestión de la exigibilidad del impuesto frente al prestador.

36 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 66 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el IVA se hace exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo de pago posterior.

Costas

37 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 Sexta) declara:

El artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el impuesto sobre el valor añadido se hace exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo de pago posterior.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.