

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 13 de enero de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168 — Derecho a deducción — Prestación de servicios postales exenta por error — IVA que se considera incluido en el precio comercial de la prestación a efectos del ejercicio del derecho a deducir — Exclusión — Concepto de IVA “devengado o pagado”»

En el asunto C-156/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido), mediante resolución de 1 de abril de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de abril de 2020, en el procedimiento entre

Zipvit Ltd

y

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Zipvit Ltd, por los Sres. D. García, L. Allen y W. Shah, Solicitors, y por el Sr. R. Thomas, QC;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agente, asistido por el Sr. S. Grodzinski y la Sra. E. Mitrophanous, QC;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou e I. Kotsoni, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno español, por los Sres. I. Herranz Elizalde y S. Jiménez García, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por el Sr. R. Lyal y la Sra. P. Carlin, y posteriormente por la Sra. P. Carlin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 8 de julio de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a), y 226, puntos 9 y 10, 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 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Zipvit Ltd y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera, Reino Unido) en relación con la resolución por la que estos últimos no accedieron a su solicitud de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

3 El artículo 63 de la Directiva 2006/112 prevé:

«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.»

4 El artículo 90 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

5 Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones.

6 El artículo 167 de la citada Directiva establece:

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

7 De conformidad con el artículo 168 de la misma Directiva:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le

vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

8 A tenor del artículo 185 de la Directiva 2006/112:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Zipvit es una sociedad domiciliada en el Reino Unido que ejerce una actividad mercantil de suministro de vitaminas y minerales por correspondencia.

10 Del 1 de enero de 2006 al 31 de marzo de 2010, Royal Mail, el operador encargado del servicio público de correos en el Reino Unido, prestó servicios postales a Zipvit en virtud de una serie de contratos negociados individualmente con esta última. Se consideró que estas prestaciones estaban exentas del IVA con arreglo a la legislación nacional y a las directrices publicadas por la Administración tributaria y aduanera dirigidas a transponer, en particular, el artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, dichas prestaciones dieron lugar a la emisión por Royal Mail de facturas sin IVA en las que se indicaba que esas prestaciones estaban exentas.

11 No obstante, el Tribunal de Justicia dictó, el 23 de abril de 2009, la sentencia TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), de la que se desprende que la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 no se aplica a las prestaciones realizadas por los servicios públicos postales y cuyas condiciones se negociaron individualmente.

12 Zipvit, al entender que debía considerarse, por tanto, con carácter retroactivo, que los pagos que había efectuado a Royal Mail incluían el IVA, envió a la Administración tributaria y aduanera, los días 15 de septiembre de 2009 y 8 de abril de 2010, sendas solicitudes de deducción del IVA soportado en relación con las prestaciones en cuestión, por un importe total de 415 746 libras esterlinas (GBP) (aproximadamente 498 900 euros), más intereses.

13 Mediante resolución de 12 de mayo de 2010, la Administración tributaria y aduanera denegó esas solicitudes al considerar que las prestaciones en cuestión no habían estado sujetas al IVA y que Zipvit no había abonado dicho impuesto.

14 El 2 de julio de 2010, la Administración tributaria y aduanera reexaminó y confirmó dicha resolución.

15 De la resolución de remisión se desprende, por una parte, que Royal Mail no intentó recuperar el IVA omitido indebidamente de Zipvit ni de sus demás clientes en la misma situación,

habida cuenta, en particular, de las cargas administrativas y de los costes que ello habría generado y, por otra parte, que la Administración tributaria y aduanera tampoco expidió liquidaciones complementarias contra Royal Mail debido, en particular, a la confianza legítima que consideraba haber creado al respecto a favor de esta empresa.

16 Además, ni la Administración tributaria y aduanera ni Royal Mail podrían iniciar ya tales actuaciones, al haber expirado los plazos de prescripción.

17 Zipvit acudió sucesivamente ante el First-Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], el Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido) y posteriormente la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido), solicitando la anulación de la resolución de 2 de julio de 2010.

18 Al considerar que el asunto del que conoce suscita cuestiones de interpretación de la Directiva 2006/112 y que, además, constituye un precedente para numerosos litigios pendientes, la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En caso de que i) la Administración tributaria, el proveedor y el comerciante, que es sujeto pasivo del impuesto, interpreten erróneamente la normativa de la Unión en materia de IVA y consideren exenta una prestación que está sujeta al tipo impositivo normal; ii) el contrato celebrado entre el proveedor y el comerciante estipule que el precio de la prestación no incluye el IVA y que, si se devenga el impuesto, el comerciante deberá abonarlo; iii) el proveedor no reclame en ningún momento al comerciante el IVA adicional devengado y ya no tenga posibilidad de hacerlo, y iv) la Administración tributaria no pueda o ya no pueda (por haber prescrito el plazo) reclamar al proveedor el impuesto que debería haberse abonado, ¿tiene por efecto la [Directiva 2006/112] que el precio efectivamente pagado sea la combinación de un importe neto, exigible como pago de la prestación, más el IVA sobre el mismo, de modo que el comerciante pueda solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva, en concepto de IVA “pagado” de hecho por esa entrega?

2) Con carácter subsidiario, en las circunstancias descritas, ¿puede el comerciante solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, en concepto de IVA “devengado” por dicha prestación?

3) En caso de que la Administración tributaria, el proveedor y el comerciante, que es sujeto pasivo del impuesto, interpreten erróneamente la normativa de la Unión en materia de IVA y consideren exenta una prestación que está sujeta al tipo impositivo normal, a resultas de lo cual el comerciante no pueda presentar a la Administración tributaria, con respecto a la prestación que ha recibido, una factura con IVA que cumpla con lo dispuesto en el artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva 2006/112, ¿tiene derecho el comerciante a solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a) de dicha Directiva?

4) A efectos de la respuesta a las cuestiones 1) a 3):

a) ¿Es relevante examinar si el proveedor dispondría de medios de defensa, basados en la confianza legítima o en otros motivos, en virtud del Derecho nacional o del Derecho de la Unión, frente a posibles actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a practicar una liquidación correspondiente a la declaración de un importe en concepto de IVA por la prestación?

b) ¿Es relevante el hecho de que el comerciante supo al mismo tiempo que la Administración

tributaria y el proveedor que la prestación no estaba en realidad exenta, o dispuso de las mismas fuentes de información que ellos, y de que pudo haberse ofrecido a pagar el impuesto devengado por la prestación (calculado sobre el precio comercial de esta) para que dicho impuesto se ingresara a la Administración tributaria, pero no lo hizo?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

19 Del artículo 86 del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2020, L 29, p. 7), que entró en vigor el 1 de febrero de 2020, resulta que el Tribunal de Justicia continuará siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio fijado para el 31 de diciembre de 2020, como sucede con la presente petición.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta

20 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el IVA puede considerarse devengado o pagado y, por lo tanto, deducible por el sujeto pasivo cuando, por una parte, este último y su proveedor han considerado equivocadamente, sobre la base de una interpretación errónea del Derecho de la Unión por las autoridades nacionales, que las prestaciones en cuestión estaban exentas del IVA, por lo que las facturas emitidas no lo mencionan, en un contexto en el que el contrato celebrado entre esas dos personas estipula que, si se devengara ese impuesto, el beneficiario de la prestación debería soportarlo, y, por otra parte, no se ha llevado a cabo a su debido tiempo ninguna actuación dirigida a recuperar el IVA, de modo que han prescrito todas las acciones del proveedor y de la Administración tributaria y aduanera que tienen por objeto la recuperación del IVA omitido.

21 A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada).

22 No obstante, este derecho a deducción está supeditado al cumplimiento de requisitos, en particular el establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, según el cual el IVA cuya deducción se solicita debe haber sido devengado o pagado.

23 Por lo que respecta, en primer lugar, a si puede entenderse que se ha pagado el IVA porque, en circunstancias como las del litigio principal, debería considerarse, como sostiene Zipvit, que está incluido en el precio pagado con arreglo a los principios derivados de la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in (C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722), en relación con los artículos 90 y 185 de la Directiva 2006/112, ha de recordarse que, en el apartado 43 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

24 Esta interpretación se basa, en particular, en el principio fundamental de la Directiva 2006/112, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in, C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722, apartado 34 y jurisprudencia citada).

25 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in, C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722, apartado 35).

26 Tal toma en consideración infringiría además la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in, C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722, apartado 36 y jurisprudencia citada).

27 La apreciación sería distinta si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in, C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722, apartado 37).

28 No obstante, como se desprende de la resolución de remisión, las circunstancias del litigio principal son diferentes de las controvertidas en esa sentencia.

29 De dicha resolución se deriva, en efecto, que el contrato celebrado entre Zipvit y Royal Mail estipulaba explícitamente que el precio de la prestación no incluía el IVA y que, si no obstante se devengaba el IVA, tendría que soportarlo el beneficiario.

30 Por otra parte, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, para Royal, Mail no era imposible, desde el punto de vista jurídico, recuperar de Zipvit el importe del IVA omitido indebidamente después de haber tenido conocimiento de que las prestaciones que había realizado deberían haber estado sujetas a dicho impuesto.

31 Puesto que, no obstante, en este contexto, Royal Mail no recuperó el importe del IVA de Zipvit, y habida cuenta de que la propia Administración tributaria y aduanera renunció a recuperar de dicho proveedor el IVA por consideraciones relativas, entre otras cosas, a la protección de la confianza legítima, debe hacerse constar que el precio facturado a Zipvit por la prestación de los servicios postales es un precio sin IVA. Ahora bien, dado que el IVA es un impuesto que, en cada fase, recae solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado únicamente por el consumidor final (véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C?475/17, EU:C:2018:636, apartado 33), un sujeto pasivo como Zipvit no puede pretender deducir un importe de IVA que no le ha sido facturado y que no ha repercutido en el consumidor final.

32 Esta interpretación no queda desvirtuada por la alegación de Zipvit basada en las disposiciones nacionales que transponen los artículos 90 y 185 de la Directiva 2006/112. En efecto, dado que el precio de las prestaciones de servicios realizadas por Royal Mail a Zipvit no fue gravado con ningún importe de IVA, no cabe plantearse una reducción de la base imponible en el sentido del artículo 90 de la Directiva 2006/112 ni una regularización de la deducción del impuesto soportado en el sentido del artículo 185 de dicha Directiva, ya que estos artículos solo

son aplicables en la medida en que se haya aplicado el IVA sobre el precio [véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 21 y 37 y jurisprudencia citada].

33 Por consiguiente, en circunstancias como las del litigio principal, no puede considerarse que el IVA esté incluido en el precio pagado por el destinatario de las prestaciones de servicios.

34 En ese contexto, no cabe modificar esta interpretación sobre la base de las circunstancias mencionadas en la cuarta cuestión prejudicial, relativas a la confianza legítima del proveedor, oponible a la Administración tributaria y aduanera en caso de solicitud de regularización, y al hecho de que el destinatario de las prestaciones no pagó dicho impuesto una vez que tuvo conocimiento del error cometido, pese a que tanto dicha Administración como el proveedor sabían que debería haberse aplicado el IVA.

35 De ello se deduce que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, no puede considerarse que el IVA se haya pagado, en el sentido de dicha disposición.

36 A continuación, por lo que respecta a si, en tales circunstancias, podría considerarse, no obstante, que se ha devengado el IVA, en el sentido de dicha disposición, procede recordar que el artículo 167 de la Directiva 2006/112 establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

37 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el término «devengado», en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, se refiere a una deuda tributaria exigible, por lo que el sujeto pasivo debe tener la obligación de pagar el importe del IVA que desea deducir como impuesto soportado (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 20).

38 Si bien es cierto que el artículo 63 de la Directiva 2006/112 establece que el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, resulta preciso señalar que el mero hecho de que una prestación exenta del IVA sea finalmente considerada, una vez realizada, sujeta a dicho impuesto no basta para considerar que dicho impuesto es deducible si no se presenta al destinatario de esa prestación ninguna solicitud de pago del mismo, aun cuando el prestador no esté imposibilitado para dirigir tal solicitud al destinatario.

39 Por último, las circunstancias mencionadas en la cuarta cuestión prejudicial, recordadas en el apartado 34 de la presente sentencia, tampoco pueden modificar esta interpretación.

40 De ello se deduce que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, no puede considerarse que el IVA se haya devengado, en el sentido de dicha disposición.

41 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el IVA no puede considerarse devengado o pagado, a efectos de dicha disposición, y, por lo tanto, no es deducible por el sujeto pasivo cuando, por una parte, este último y su proveedor han considerado equivocadamente, sobre la base de una interpretación errónea del Derecho de la Unión por las autoridades nacionales, que las prestaciones en cuestión estaban exentas del IVA, por lo que las facturas emitidas no lo mencionan, en un contexto en el que el contrato celebrado entre esas dos personas estipula que, si se devenga ese impuesto, el beneficiario de la prestación deberá soportarlo, y, por otra parte, no se ha llevado a cabo a su

debido tiempo ninguna actuación dirigida a recuperar el IVA, de modo que han prescrito todas las acciones del proveedor y de la Administración tributaria y aduanera que tienen por objeto la recuperación del IVA omitido.

Tercera cuestión prejudicial

42 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el destinatario de prestaciones consideradas exentas del IVA por error puede invocar el derecho a deducir el IVA devengado o soportado si no posee facturas que incluyan las menciones previstas en el artículo 226, puntos 9 y 10, de dicha Directiva.

43 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y cuarta, la respuesta a la tercera cuestión no resulta necesaria para el litigio principal.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Primera) declara:

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) no puede considerarse devengado o pagado, a efectos de dicha disposición, y, por lo tanto, no es deducible por el sujeto pasivo cuando, por una parte, este último y su proveedor han considerado equivocadamente, sobre la base de una interpretación errónea del Derecho de la Unión por las autoridades nacionales, que las prestaciones en cuestión estaban exentas del IVA, por lo que las facturas emitidas no lo mencionan, en un contexto en el que el contrato celebrado entre esas dos personas estipula que, si se devenga ese impuesto, el beneficiario de la prestación deberá soportarlo, y, por otra parte, no se ha llevado a cabo a su debido tiempo ninguna actuación dirigida a recuperar el IVA, de modo que han prescrito todas las acciones del proveedor y de la Administración tributaria y aduanera que tienen por objeto la recuperación del IVA omitido.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.