

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA) DE 13 DE ENERO DE 2022

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-156/20

Partes: *Zipvit Ltd y Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.*

Síntesis: «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"»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

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

No obstante, el Tribunal de Justicia dictó, el 23 de abril de 2009, la sentencia TNT Post UK, 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.

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. 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.

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?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

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. 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.

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. 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. 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.

Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo precisa que, en el supuesto analizado, 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, el precio facturado a Zipvit por la prestación de los servicios postales debe considerarse 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, se declara que el 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. Sado 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.

3. Fallo

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.