

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 30 DE ABRIL DE 2020

---

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València (España)*

*Miembro de la AEDAF*

Benjamín Sevilla Bernabéu

*Universitat de València (España)*

**Asunto:** C-661/18

**Partes:** Correios de Portugal (CTT) y Autoridade Tributária e Aduaneira

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Artículo 173 – Sujeto pasivo mixto – Métodos de deducción – Deducción a prorrata – Deducción por el procedimiento de afectación real – Artículos 184 a 186 – Regularización de las deducciones – Modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones – Operación posterior erróneamente considerada exenta de IVA – Medida nacional que prohíbe el cambio de método de deducción para los años ya transcurridos – Plazo de preclusión – Principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica, de efectividad y de proporcionalidad.

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia se origina mediante una petición de cuestión prejudicial suscitada en el seno de un litigio entre: Correios de Portugal (CTT, en adelante) y Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, en adelante). CTT es una sociedad portuguesa que desarrolla su actividad en el mercado de las prestaciones de servicios postales en Portugal.

Las operaciones de CTT integradas en el servicio postal universal no generan derecho a deducción puesto que están exentas de IVA a tenor de lo dispuesto en el artículo 132.1, 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 (Directiva del IVA, en adelante).

No obstante, en el año 2012, el legislador portugués procedió a revisar el régimen jurídico aplicable a la prestación de servicios postales, con el fin de liberalizar el mercado. No fue hasta finales del año 2015 cuando la Autoridad Tributaria y Aduanera precisó el impacto de la liberalización del mercado de servicios postales en la exención de IVA, aplicándose con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2013, momento a partir del cual ya no estaban amparados en la exención de IVA.

Así las cosas, y como consecuencia de ello, en el año 2016 CTT liquidó el IVA de las operaciones de pago postal de facturas emitidas desde el 1 de enero de 2013 y presentó sendas declaraciones de regularización correspondientes a los años 2013, 2014 y 2015. Además de ello, CTT cambió la metodología de deducción, ya que una parte del IVA deducido con anterioridad mediante el método de la prorrata se dedujo mediante el método de la afectación real.

Sin embargo, en una actuación de control de CTT, la Autoridad Tributaria y Aduanera recordó que el método de deducción no puede ser cambiado cuando ha sido aplicada la prorrata definitiva, y, por tanto, CTT estaba fuera de plazo para cambiar el método de deducción. Frente a ello, CTT presentó una solicitud de resolución arbitral ante el Centro de Arbitraje Administrativo de Portugal, alegando que los principios de efectividad y de equivalencia eran incompatibles con una interpretación del Código portugués del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la determinación del método de deducción.

En tales circunstancias, el Centro de Arbitraje Administrativo de Portugal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Se oponen los principios de neutralidad, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad a una interpretación del artículo 98, apartado 2, del [CIVA] que excluye la aplicación de dicha disposición a la alteración o regularización de deducciones ya realizadas?
- 2) ¿Se oponen tales principios a una normativa como el artículo 23, apartados 1, letra b), y 6, del [CIVA], que se interpreta en el sentido de que un sujeto pasivo que ha optado por un método de coeficiente o un criterio de reparto a efectos del cálculo del derecho a deducción del impuesto soportado por bienes o servicios de uso mixto y haya practicado rectificaciones sobre la base de los valores definitivos relativos al año al que se refiere la deducción, con arreglo al apartado 6 de dicha disposición, no puede modificar con carácter retroactivo esos elementos, volviendo a calcular la deducción inicial ya regularizada de conformidad con esa norma, en el marco de una liquidación retroactiva del IVA correspondiente a una actividad que inicialmente había considerado exenta?

## 2. Comentario

---

En cuanto a la primera cuestión que es objeto debate es si la interpretación del artículo 173 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad

fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, debe ser en el sentido de que se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos mixtos (con bienes y servicios con derecho a deducción y sin derecho a deducción) a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real, prohíba a tales sujetos cambiar el método de deducción tras la fijación de la prorrata definitiva.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia, trae a colación que, con arreglo al art. 173, apartado 2, letra c) de la Directiva del IVA, los Estados miembros ostentan la opción facultativa de aplicar el sistema de deducción del IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios. No obstante, a pesar del margen decisorio en relación con el sistema de deducción, han de respetar siempre el Derecho de la Unión y sus principios generales, entre ellos, principio de proporcionalidad, neutralidad fiscal y seguridad jurídica.

Con lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia se pronuncia para poner de manifiesto que, una norma nacional como la del presente litigio, que deniega a los sujetos pasivos la posibilidad de aplicar, una vez fijada la prorrata definitiva, el sistema de deducción por afectación real, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA (en este sentido, véase por analogía la sentencia de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, apartados 43 a 45).

En relación con el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros puede aplicar un método o criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, siempre que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, el método que decidan utilizar garantice un resultado más preciso que el que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios. Asimismo, deviene necesario poner de manifiesto que la Directiva del IVA no obliga al sujeto pasivo a elegir entre dos operaciones a aplicar aquella que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene todo su derecho a elegir la estructura de su actividad a modo que limite su deuda fiscal (sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-225/02, EU:C:2006:121, apartado 73), lo que en nuestra Constitución Española se conoce como libertad de empresa, regulada en el art. 38.

Por último, respecto al principio de seguridad jurídica, se deriva que la situación fiscal del sujeto pasivo, en relación a sus derechos y obligaciones frente a la Administración Tributaria, no puedan ser cuestionados de forma indefinida.

El Tribunal de Justicia, a la luz de los principios reseñados, interpreta que del art. 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, se desprende que la facultad de un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real, no prohíbe a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción de IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.

Con la segunda cuestión prejudicial el remitente pretende averiguar si los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a

la cual, una vez fijada la prorrata definitiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, se deniega a un sujeto pasivo la posibilidad de aplicar el método de afectación autorizado por la normativa nacional con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de esa misma Directiva.

Así pues, antes de dar respuesta a la segunda cuestión prejudicial, deviene necesario partir de la premisa establecida en la resolución de remisión, en la que tales prestaciones de servicios postales ya no estaban exentas de IVA a partir del 1 de enero de 2013, pero no fue hasta el año 2015 cuando dicha modificación se hizo efectiva, por ello, CTT ignoraba en el momento en el que eligió el método de deducción, que las operaciones que consideraba exentas no lo estaban en realidad.

El mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios para las operaciones posteriores sujetas a gravamen. El cambio de criterio en cuanto a la exención de los servicios de pago postal de facturas tuvo como efecto romper esa relación estrecha entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de bienes o servicios para operaciones posteriores sujetas a gravamen. Dicho cambio supuso una modificación en los elementos tomados en consideración a los efectos del artículo 185 de la Directiva del IVA, por lo que, si se interpretan conjuntamente los artículos 184 y 185 de dicha Directiva, debería dar lugar a que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al importe de las deducciones que un sujeto pasivo como CTT habría tenido derecho a practicar si se hubiera tenido en cuenta inicialmente el hecho de que los servicios de pago postal de facturas no estaban exentos de IVA (en este sentido, véase, la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, apartado 47).

Así las cosas, el cambio de criterio por parte de la Autoridad Tributaria y Aduanera considerando que ya no estaban exentos los servicios postales, debe dar lugar al derecho a cambiar el método de deducción con el fin de poder practicar las deducciones de IVA a las que habría tenido derecho si se hubiera podido tomar en consideración inicialmente el hecho de que los servicios de pago de facturas no estaban exentos de IVA en lo que respecta a los años controvertido en el litigio principal.

Además, el Tribunal de Justicia considera que, conforme al principio de proporcionalidad, la sanción impuesta al sujeto pasivo y consistente en denegar de forma absoluta el ejercicio del derecho a deducción que hubiese tenido derecho a efectuar resulta desproporcionada en el caso de que no se haya demostrado fraude ni perjuicio para la Hacienda Pública.

Asimismo, en el apartado 61 de la sentencia, el Tribunal de Justicia recuerda que los órganos jurídicos nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión. Si bien es cierto que dicha interpretación no puede servir de fundamento para hacer una interpretación *contra legem* del Derecho nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, su jurisprudencia si ésta se basa en una interpretación del Derecho nacional que es incompatible

con los objetivos de la Directiva (en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, apartados 48 y 49).

Por todo ello, el Tribunal se pronuncia sobre la segunda cuestión prejudicial argumentando que, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, han de ser interpretados en el sentido de que se oponen a que una normativa nacional pueda impedir la posibilidad (tras la fijación de la prorata definitiva con arreglo al artículo 173.3 de la misma Directiva) de aplicar el método de afectación real para rectificar las deducciones que consideraba exentas cuando en realidad no lo estaban como consecuencia de la liberalización del mercado. Además, en este supuesto, el cambio en el método de deducción permite establecer con una mayor precisión el IVA deducible.

### 3. Fallo

---

1) El artículo 173, apartado 2, letra 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, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a realizar la deducción de impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción del IVA tras la fijación de la prorata definitiva.

2) Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a la cual, a un sujeto pasivo que realizó deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que había gravado la adquisición de bienes o servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho mediante el método basado en el volumen de negocios, se le deniega la posibilidad, tras la fijación de la prorata definitiva con arreglo al artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, de aplicar el método de afectación real para rectificar dichas deducciones, en una situación en la que:

- el Estado miembro de que se trata autoriza, con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la mencionada Directiva, a los sujetos pasivos a realizar las deducciones de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho,

- el sujeto pasivo ignoraba de buena fe, cuando eligió el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad,
- el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no ha finalizado aún y
- el cambio de método de deducción permite establecer con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a las operaciones que originan derecho a deducción.