Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 8 de julio de 2021 [1]

Asunto C-156/20

Zipvit Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168 y 178, letra a) — Nacimiento del derecho a deducción en caso de prestación por la que se soporta el impuesto erróneamente considerada exenta — Impuesto sobre el valor añadido incluido en el precio, a pesar del error — Período de nacimiento — Impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado — Posesión de una factura como requisito material — Delimitación frente a los requisitos formales de la deducción»

I. Introducción

1. Dos empresas, de conformidad con la postura de la Administración tributaria, pero de forma contraria al Derecho de la Unión, consideran de común acuerdo que una prestación está exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En consecuencia, se acuerda un precio sin IVA, se factura dicho precio y solo se paga su importe. Una vez descubierto el error, la Administración tributaria «renuncia», probablemente, por razones de simplicidad, a la recaudación *a posteriori* frente a quien realizó la prestación, al considerar que muchos de los destinatarios de esta tenían derecho a deducción. Desde el punto de vista fiscal, no sería sino un «juego de suma cero» con un enorme gasto administrativo para todas las partes. Después de que prescribiese la deuda tributaria del proveedor, el destinatario de la prestación (en este caso, Zipvit) procedió a la deducción. Sin embargo, al no haber una factura en que se mencionase el IVA por separado, la Administración tributaria la denegó.

2. En estas circunstancias, son dos los motivos que han llevado al órgano jurisdiccional nacional a plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia. Por un lado, de los artículos 73, 78 y 90 de la Directiva del IVA se desprende que siempre constituye la base imponible del IVA aquello que efectivamente percibe el proveedor. Por lo tanto, partiendo de esta premisa, podría haberse generado un derecho de deducción a favor de Zipvit. Por otro lado, a raíz

[1] Lengua original: alemán.

de la resolución del Tribunal de Justicia en el asunto Vădan [2] han vuelto a surgir dudas en cuanto a la relevancia de la factura para la deducción del impuesto soportado. En particular, se plantea la cuestión de si es necesaria una factura para la deducción.

3. En consecuencia, el Tribunal Supremo del Reino Unido duda de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la denegación de la deducción por parte de la Administración tributaria. Distinto es el punto de vista de la Comisión, que declara lo siguiente: «The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.»

4. Sin embargo, en ocasiones una respuesta también es aparentemente sencilla, pero en la realidad no resulta serlo tanto cuando se busca una solución que sea conforme con la Directiva del IVA desde el punto de vista dogmático, sistemático y literal. El error del argumento propuesto por la Comisión queda patente por el hecho de que la deducción del impuesto soportado no presupone que el sujeto pasivo haya efectuado pago alguno. Este denominado «criterio del devengo» en la deducción está reconocido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [3] y, entretanto, se deduce también de la Directiva. Por consiguiente, a los efectos de la deducción es irrelevante si Zipvit no pagó retribución alguna (0), si pagó un importe neto (100) o un importe bruto (120) a su contraparte.

5. Así pues, el Tribunal de Justicia debe responder aquí a otras cuestiones fundamentales (y nada sencillas) de la legislación sobre el IVA. Por ejemplo, cabe plantearse si el precio incluye el IVA siempre que la operación (objetivamente) esté sujeta al impuesto, aunque las partes y la Administración tributaria (subjetivamente) entiendan que se trata de una operación exenta. Si se responde afirmativamente a esta cuestión, ¿puede entonces el destinatario de la prestación reclamar la liberación del IVA contenido en el precio, aunque el proveedor (erróneamente) no lo incluyese en el importe de la contraprestación y, por tanto, no se lo repercutiese al destinatario? ¿Comprende el IVA «devengado» a efectos del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA el impuesto concretamente adeudado por el proveedor (que en este caso, a causa de la prescripción, ya no adeuda IVA alguno) o el impuesto adeudado en abstracto (es decir, el previsto por la ley; en este caso, al menos, por el Derecho de la Unión)?

6. Dado que, debido a la creencia errónea en el carácter exento de su entrega o servicio, el proveedor obviamente no expidió ninguna factura con mención del IVA, la función de la factura en materia del IVA adquiere aquí de nuevo [4] una relevancia decisiva para la deducción por parte del destinatario de la prestación. En efecto, la deducción solo sería posible con independencia de las cuestiones antes planteadas si para poder practicarla no fuese necesaria la posesión de una factura con mención del IVA por separado.

[2] Sentencia de 21 de noviembre de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

[3] Véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 63.

[4] Este asunto guarda estrecha relación con la cuestión que se plantea en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20) respecto a la función de la factura con mención del IVA por separado para la deducción por parte del destinatario de la prestación o de la factura. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

7. El artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [5] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), regula cuándo se ocasionan el devengo y la exigibilidad del impuesto:

«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.»

8. El artículo 73 de la Directiva del IVA se refiere a la base imponible:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

9. El artículo 78 de la Directiva del IVA explica los elementos de la base imponible:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA […]»

10. El artículo 90 de la Directiva del IVA regula la modificación *a posteriori* de la base imponible del impuesto y las consecuencias jurídicas para quien realiza la prestación:

«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.»

11. El artículo 93, párrafo primero, de la Directiva del IVA se refiere a la aplicación de los tipos a la base imponible obtenida y presenta el siguiente tenor:

«Los tipos impositivos aplicables a los hechos imponibles serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto.»

[5] Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión aplicable en los años controvertidos (de 2007 a marzo de 2010), modificada por última vez a este respecto mediante la Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 (DO 2010, L 72, p. 1). No obstante, para el año controvertido 2006 es de aplicación aún la normativa anterior (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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), si bien sus respectivos contenidos, por lo que aquí interesa, en principio son idénticos.

12. Sobre el tipo normal, el artículo 96 de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

13. El artículo 167 de la Directiva del IVA se refiere al nacimiento del derecho a deducir. Reza como sigue:

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

14. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA regula el alcance material del derecho a deducir:

«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.»

15. En cambio, el artículo 178 de la Directiva del IVA establece las condiciones para ejercer el derecho a la deducción:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[…]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

16. El artículo 203 de la Directiva del IVA establece una correlación entre el IVA mencionado en la factura y el adeudado, al disponer:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

17. El artículo 226 de la Directiva del IVA establece las menciones obligatorias de toda factura:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[…]

8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[…]»

B. Derecho del Reino Unido

18. El Reino Unido transpuso la Directiva del IVA y su predecesora mediante la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994; en lo sucesivo, «VATA»).

III. Litigio principal

19. La mercantil Zipvit Ltd (en lo sucesivo, «demandante») se dedica a la venta por correo de complementos vitamínicos y minerales. Entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de marzo de 2010, Royal Mail prestó a la demandante diversos servicios postales con arreglo a contratos que habían sido negociados individualmente.

20. Royal Mail es el servicio público de correos del Reino Unido. El artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA dispone que 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». El legislador y la Administración tributaria interpretaron esta disposición, al transponerla al Derecho interno, en el sentido de que abarcaba todas las prestaciones de servicios postales de Royal Mail. La legislación nacional de transposición, la VATA, incluía una disposición a tal efecto (anexo 9, grupo 3, punto 1). Además, la Administración tributaria publicó unas Guidance Notes (directrices orientativas) en ese mismo sentido.

21. El contrato que regulaba la prestación de los servicios por parte de Royal Mail estipulaba que los gastos de franqueo que debía abonar la demandante no incluían el IVA; que la demandante «abona el IVA devengado sobre el franqueo y otras cargas al tipo impositivo correspondiente»; y que «el IVA se calcula y abona sobre [el precio comercial de los servicios]». Por tanto, en la medida en que se devengase el impuesto por la prestación de los servicios, el precio total que debía abonar la demandante por dicha prestación con arreglo al contrato era el precio comercial más la cuota de IVA.

22. No obstante, Royal Mail, guiándose por la normativa nacional, las directrices orientativas y la creencia errónea común a ambas partes de que se trataba de servicios exentos de IVA, así lo indicó en las facturas que expidió a la demandante por los servicios, marcándolas con la letra «E» (exentos) y sin hacer constar importe alguno en concepto de IVA devengado, con lo que cobró a la demandante únicamente el precio comercial de los servicios. La demandante abonó puntualmente a Royal Mail los importes indicados en las facturas y, cuando se realizaron las prestaciones, no presentó ninguna solicitud de devolución de un impuesto soportado por las mismas.

23. Al considerar Royal Mail exentos los servicios, y dado que no había consignado IVA en sus facturas, no declaró el impuesto correspondiente a la Administración tributaria (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners; en lo sucesivo, «Administración tributaria») por la prestación de los servicios, ni lo pagó. La Administración tributaria cometió el mismo error, incluso se puede decir que había contribuido de forma inadvertida al error de ambas partes al publicar una Tax Guidance (directrices tributarias orientativas) en ese mismo sentido. En consecuencia, tampoco requirió a Royal Mail el pago del IVA.

24. Esta situación se prolongó durante varios años, hasta la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de abril de 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248). El Tribunal de Justicia declaró que la exención del impuesto se aplica solo a prestaciones que los servicios públicos postales realizan como tales, y no a las prestaciones de servicios cuyas condiciones se negocien individualmente.

25. Sobre la base de esta interpretación de la Directiva del IVA por parte del Tribunal de Justicia, en el período de autos, los servicios objeto del presente litigio deberían haberse gravado al tipo normal del impuesto. Royal Mail debería haber facturado a la demandante un precio total por la prestación de los servicios que incluyese el precio comercial más el IVA al tipo correspondiente y, además, tendría que haber declarado y abonado el IVA a la Administración tributaria.

26. Habida cuenta de la sentencia dictada en el asunto TNT Post UK, la demandante reclama ahora a la Administración tributaria la deducción del IVA soportado por los servicios. Ha calculado las solicitudes bajo la premisa de que procede considerar que los precios efectivamente pagados por las prestaciones incluyen el IVA. Según afirma la demandante, el importe del impuesto soportado por las prestaciones es de 415 746 libras esterlinas (GBP) (equivalente a unos 480 000 euros), más intereses. El presente litigio es un caso de referencia en relación con las prestaciones de servicios de Royal Mail en las que se cometió el mismo error de considerarlas exentas del impuesto. Según el órgano jurisdiccional remitente, el valor total de las reclamaciones presentadas contra la Administración tributaria oscila entre unos 500 y 1 000 millones de GBP (aproximadamente, entre 575 y 1 150 millones de euros).

27. La Administración tributaria desestimó las pretensiones de la demandante, argumentando que esta tenía la obligación contractual de pagar el impuesto correspondiente al precio comercial de los servicios, pero que no se le había repercutido el IVA en las facturas correspondientes y, por tanto, no había pagado esa cuota del IVA.

28. Mientras tanto, la Administración tributaria llevó a cabo verificaciones con respecto a Royal Mail al objeto de determinar con precisión a qué servicios afectaba la sentencia TNT Post UK. En julio de 2010 aún no había prescrito el plazo de seis años previsto por la legislación nacional, en el artículo 5 de la Limitation Act 1980 (Ley sobre la prescripción de 1980), para que Royal Mail reclamara el cumplimiento del contrato y el pago de la parte pendiente del precio total por la prestación de los servicios (esto es, la cuota del IVA devengada por dicha prestación, calculada sobre el precio comercial de los servicios). Sin embargo, presentar reclamaciones contra todos los clientes a los que afectaba la sentencia TNT Post UK, incluida la demandante, habría supuesto una gran carga económica y administrativa para Royal Mail, además de que no tenía ningún interés comercial en ello, de modo que se abstuvo de hacerlo.

29. En aquel momento tampoco habían prescrito aún los plazos de prescripción en materia tributaria establecidos en los artículos 73, apartado 6, y 77, apartado 1, de la VATA. No obstante, la Administración tributaria estimó que no procedían tales liquidaciones debido a que, según la ley nacional, en el momento de autos la prestación de los servicios estaba exenta y, además, Royal

Mail no había percibido por parte de la demandante el impuesto devengado por dichas prestaciones. Por otra parte, la Administración tributaria consideró que había generado una confianza legítima respecto a Royal Mail, en el sentido de que esta no tenía obligación de cobrar el IVA correspondiente a los servicios, por lo que Royal Mail dispondría de una defensa sólida ante las posibles liquidaciones tributarias que se le pudieran practicar en relación con el IVA correspondiente a los servicios.

30. La demandante recurrió la resolución de revisión de la Administración tributaria ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido]. En aquel momento, ya había expirado, en el caso de la mayor parte de las prestaciones, el plazo de prescripción para que Royal Mail reclamase a la demandante el cumplimiento del contrato en cuanto al pago de la parte pendiente del precio total de la prestación de los servicios. En el caso de la Administración tributaria, también había prescrito en gran medida, si no en su totalidad, el plazo para practicar una liquidación a Royal Mail.

31. El First-tier Tribunal (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso. Señaló que no había ninguna deuda fiscal exigible por la Administración tributaria frente a Royal Mail, dado que esta no había emitido facturas en las que constase el IVA devengado y tampoco había requerido a Royal Mail como deudora del impuesto. Entendió que, en estas circunstancias, no se había «devengado o pagado» ningún IVA por parte de Royal Mail por la prestación de los servicios, en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.

32. Además, el mencionado órgano jurisdiccional entendió que la demandante no estaba en posesión de ninguna factura válida correspondiente a la prestación de los servicios en la que constase que se le había repercutido el IVA, de modo que no podía solicitar la deducción del impuesto. Afirmó que la devolución a la demandante de un IVA soportado hipotéticamente por los servicios supondría un enriquecimiento sin causa para ella y que, desde el punto de vista económico, implicaría que la demandante habría recibido los servicios por un importe claramente inferior a su verdadero valor comercial. La demandante recurrió esta resolución, y el Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido] desestimó el recurso.

33. Tampoco prosperó el recurso de apelación de la demandante interpuesto ante la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido). Tras examinar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Court of Appeal (Tribunal de Apelación) señaló que, para poder ejercer el derecho a deducir el IVA soportado por la prestación de los servicios, era un requisito obligatorio que la demandante pudiera presentar facturas con IVA en las que constase que se le había repercutido el IVA por tales prestaciones, con arreglo al artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva del IVA. La Court of Appeal (Tribunal de Apelación) consideró que la situación relativa a las facturas constituía un «acte clair». Ahora la demandante ha interpuesto recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

34. Mediante resolución de 1 de abril de 2020, la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido), que conoce del recurso de casación, planteó 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/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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, 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, ¿tiene derecho el comerciante a solicitar la deducción del IVA soportado, en virtud del artículo 168, letra a) de la 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?»

35. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, el Reino Unido, el Reino de España, la República Checa, la República Helénica y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre cómo entender las cuestiones prejudiciales

36. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre el nada infrecuente caso de que solo a raíz de la jurisprudencia de los tribunales de lo tributario o (como aquí sucede) del Tribunal de Justicia se advierte que el tratamiento fiscal dispensado durante años a determinadas prestaciones (en este caso, ciertos servicios postales) era incorrecto. En el caso de autos, en el Reino Unido se atribuyó a una exención un alcance mayor que el permitido por el Derecho de la Unión conforme a la interpretación del Tribunal de Justicia.

37. Cuando esta (nueva) jurisprudencia implica un crédito fiscal mayor a favor del Estado, normalmente la Administración tributaria, invocando la situación jurídica objetiva, trata de liquidar *a posteriori* el IVA correspondiente también a las operaciones realizadas en el pasado, con cargo a la empresa que realizó las prestaciones. Solo con esto se plantea ya la cuestión de si, en el caso de un impuesto especial indirecto en que la empresa proveedora únicamente actúa como recaudadora del impuesto por cuenta del Estado,[6] puede realmente exigirse a una empresa que anticipe esta jurisprudencia. En particular, habría de considerarse que un recaudador por cuenta del Estado no tiene por qué poseer unos conocimientos de fiscalidad mayores que el propio Estado, de modo que legítimamente podía confiar en las correspondientes disposiciones administrativas. Resulta especialmente compleja la situación en que (como aquí sucede) la Administración tributaria ha cometido el mismo error que el sujeto pasivo (Royal Mail) y aparentemente el propio legislador nacional ha considerado que la prestación estaba exenta.

38. Sin embargo, las presentes cuestiones se refieren a la otra cara de la moneda, es decir, a la deducción del impuesto soportado por el destinatario de la prestación. Si las prestaciones recibidas se han de tratar como exentas, no le corresponde ninguna deducción. En cambio, si, con arreglo a la jurisprudencia, se comprueba que en realidad la operación (objetivamente considerada) estaba sujeta al impuesto, en principio cabría la deducción.

39. Por lo general, en caso de error sobre el tipo, la empresa que realiza la prestación debe incrementar el precio (si es posible desde el punto de vista del Derecho civil) en el importe del IVA y debe expedir a favor del destinatario la correspondiente factura (incrementada). El destinatario de la prestación habría de pagar esta factura, y con ella, merced a la deducción, se neutralizaría entonces el gravamen adicional del IVA.

40. Sin embargo, en el caso de autos se ha elegido otra vía, que ha inducido al órgano jurisdiccional remitente a plantear las cuestiones prejudiciales. El destinatario de la prestación no hubo de pagar ningún IVA adicional, ya que el proveedor no incrementó su precio con el importe del IVA. El proveedor pudo prescindir de ello debido a que la propia Administración tributaria renunció a la liquidación *a posteriori* por las razones antes expuestas, o bien porque, con arreglo al Derecho nacional, la prestación estaba exenta.

41. No obstante, dado que, con arreglo al Derecho de la Unión, la prestación objetivamente estaba sujeta y la demandante había pagado un determinado precio, alega que este precio objetivamente incluía el IVA adeudado en virtud del Derecho de la Unión. Por lo tanto, la demandante entiende

[6] Véanse al respecto las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

que está facultada para neutralizar este «IVA adeudado» con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, aunque Royal Mail nunca se lo abonase al acreedor tributario, en defecto de la correspondiente liquidación. En cambio, a juicio de la demandante, la factura que en principio sería necesaria con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, donde se mencionase el IVA adeudado por Royal Mail, sería prescindible, por entender que el propio Tribunal de Justicia la considera como un simple criterio formal.

42. Si esto fuese correcto, todos los destinatarios de prestaciones de Royal Mail con derecho a deducción obtendrían un beneficio «caído del cielo». En efecto, hasta que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia sobre el alcance de la exención no contaron con poder practicar deducción alguna, y esta inesperada deducción se traduciría en un abaratamiento de las prestaciones a costa de los ingresos por IVA, incrementando así el margen de beneficio de los destinatarios (entre los que se incluye la demandante). Según el órgano jurisdiccional remitente, el volumen total afectado oscila entre 575 y 1 150 millones de euros (en este caso, 480 000 euros).

43. Por este motivo, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, con sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que pueden examinarse conjuntamente, si, cuando se produce un error común de este tipo y no se liquida *a posteriori* el IVA realmente devengado, cabe hablar de un IVA «devengado y pagado» con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA que pueda neutralizar el destinatario de la prestación mediante la deducción. Este problema alude a la deducción por razón del motivo (véase C).

44. La tercera cuestión se refiere a la ejecución de la deducción y, a la deducción por razón de la cuantía, cuando, debido al error común antes mencionado, el destinatario de la prestación no dispone de una factura donde se mencione por separado el IVA realmente adeudado (véase B). La cuarta cuestión prejudicial versa sobre determinados detalles del error común y otras alternativas de regularización en que no se produzca un beneficio «caído del cielo». De ello se ocupan también las demás cuestiones.

45. Dado que, en realidad, la respuesta a las dos primeras cuestiones prejudiciales solo será necesaria si de la respuesta a la tercera cuestión se deduce que la deducción es posible incluso sin una factura con mención del IVA por separado, voy a responder en primer lugar a la tercera cuestión. Esta se refiere a la ejecución de la deducción y trata de aclarar si la *posesión de una factura*, exigida por el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, es un requisito para la deducción —como decidió el Tribunal de Justicia en las sentencias Volkswagen [7] y Biosafe— [8] o si este requisito ha quedado obsoleto a raíz de la decisión del Tribunal de Justicia en la sentencia Vădan [9] (véase B.3).

7 Sentencia de 21 de marzo de 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Sentencia de 21 de noviembre de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

B. Sobre la relevancia de la factura para la deducción (tercera cuestión prejudicial)

1. Observaciones preliminares

46. El artículo 167 de la Directiva del IVA constituye el punto de partida para valorar si es necesaria una factura con mención del IVA por separado para una deducción del impuesto soportado. Este establece que el derecho a deducir (del destinatario de la prestación) nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible (es decir, la deuda tributaria del proveedor: artículo 63 de la Directiva del IVA). Ello no requiere factura alguna.

47. Mientras que el artículo 167 de la Directiva del IVA persigue, en principio, garantizar una correlación en el tiempo de la deuda tributaria del proveedor y del derecho a deducir del destinatario de la prestación, el artículo 178 de la Directiva del IVA modifica este principio. En efecto, con arreglo a dicha disposición, un requisito para el ejercicio exitoso de la deducción no es solo que haya nacido la deuda tributaria del proveedor, sino también que el destinatario de la prestación esté en *posesión de una factura*. Además, dicha factura debe contener ciertas menciones (véase el artículo 226 de la Directiva del IVA).

48. Por un lado, de conformidad con los artículos 167 y 63 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el IVA soportado puede ejercerse en el mismo momento de la realización de la prestación. En este caso, ¿importa solamente que, pese al error común, el precio satisfecho incluyese un IVA (véase C.3) o, en virtud del artículo 178 de la Directiva del IVA, es relevante también la posesión de la correspondiente factura con mención del importe del IVA repercutido?

49. Considero que la segunda opción es la acertada. Solo esta postura es conforme también con la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia, si se analiza detenidamente. En primer lugar, cabe distinguir el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo* del nacimiento del derecho a deducción *por razón de la cuantía*.

50. Cuando se examina detenidamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se observa que este se ha pronunciado hasta ahora principalmente sobre el nacimiento del derecho a deducción *por razón del motivo*. Según dicha jurisprudencia, el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores.[10] Según la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se concedan la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados

[10] Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartado 46; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 79; de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354), apartado 36, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 39.

requisitos formales.[11] Se aplica una excepción en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.[12]

51. No obstante, el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA (que, en cuanto al derecho a deducción del destinatario de la prestación, atiende al «IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por […] los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo») aclara el sentido y finalidad de la deducción. Al ser el IVA, por naturaleza, un impuesto sobre el consumo,[13] y dada la técnica de la imposición indirecta, a través de la deducción del IVA soportado el destinatario de la entrega que tiene derecho a la deducción del IVA debe liberarse del IVA del que es deudor un tercero (el proveedor; en este caso, Royal Mail) y que se lo repercute mediante el precio.

52. Si se llevase este principio hasta sus últimas consecuencias, en realidad habría que atender al precio efectivamente pagado por la demandante, pues solo con dicho pago sufre esta realmente (de forma indirecta) el gravamen del IVA. Ahora bien, la disposición del artículo 167 *bis* de la Directiva del IVA muestra que el legislador concede la deducción del IVA incluso antes del pago. Dicha disposición permite limitar la deducción del IVA al momento del pago si también la deuda tributaria nace solo cuando se cobra el precio. Esto solo tiene sentido si en los demás casos la deducción del IVA es posible incluso antes del pago del precio.

53. Queda claro, pues, que el legislador de la Directiva parte de que el destinatario de la prestación, por lo general, está gravado por el IVA ya antes de pagar el precio, pero después de haberse realizado la prestación. En ese momento ya ha nacido el derecho a deducción *por razón del motivo*.

2. Nacimiento del derecho a deducción por razón de la cuantía

54. Sin embargo, la anterior conclusión nada aclara sobre la deducción *por razón de la cuantía*. A este respecto, reviste especial importancia la disposición del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA.

55. En efecto, la mera realización de la prestación no nos dice nada sobre la cuantía del gravamen al destinatario de la prestación mediante el IVA incluido en el precio, a pesar de ser necesario este dato para ejercer el derecho a deducción. Esto queda patente especialmente en casos como el presente, en que las partes cometieron el mismo error en cuanto al carácter exento de la operación. De acuerdo con las cláusulas del contrato, Royal Mail y la demandante consideraban que el precio acordado no incluía IVA alguno. Por lo tanto, si este se devengase, conforme a lo

[11] Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartado 47; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 80; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 41; de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 45; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 42; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 58; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartado 39; de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 63.

[12] Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartado 48; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 81, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 42 y jurisprudencia citada.

[13] Véanse las sentencias de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301), apartado 40; de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 69; de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoșin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19.

acordado la demandante habría tenido que abonarlo, además del precio. No sucedió así, a pesar de que no cabe duda de que la prestación se llegó a realizar. Así pues, de la sola ejecución de la prestación no se puede extraer conclusión alguna acerca de si la demandante soportó el IVA.

56. En consecuencia, es totalmente lógico que el legislador de la Directiva no solo vinculase el ejercicio del derecho a deducción a la ejecución de la prestación, sino que exigiese también, en el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, que el destinatario estuviese «en posesión de una factura». [14]

57. Así pues, la posesión de una factura como requisito también sirve para aplicar el principio de neutralidad consagrado en la legislación sobre el IVA. El principio de neutralidad constituye un principio fundamental [15] derivado del carácter de impuesto sobre el consumo que tiene el IVA. Implica, entre otras cosas, que la empresa, en cuanto actúa como recaudadora por cuenta del Estado, ha de quedar libre por completo, en principio, de la carga final del IVA, [16] en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta. [17]

58. Del concepto de liberación de la carga [18] se desprende que solo cabe la deducción del impuesto soportado si el destinatario de la prestación también está gravado con el IVA. [19] Sin embargo, este no estará gravado con la mera realización de la prestación, sino en realidad solo cuando paga la contraprestación (véanse los puntos 52 y 55 de las presentes conclusiones). La idea que manifiestamente subyace a la disposición del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA es que, por regla general, el pago se efectúa con prontitud cuando consta la factura correspondiente, de modo que en ese momento ya se puede presumir que el destinatario de la prestación se ve gravado con prontitud.

59. Esto queda recogido claramente en la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, en la que este todavía declaraba [20] que el ejercicio inmediato del derecho a deducción parte de la premisa de que, en principio, los sujetos pasivos no suelen efectuar ningún pago, y por tanto no abonan el IVA que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y de que, por tanto, antes de ello no puede considerarse *a priori* que una operación determinada ha sido gravada con el IVA.

60. La medida en que el destinatario de la prestación sea (o vaya a ser) gravado con el IVA resulta (como acertadamente argumentan también España, la República Checa y el Reino Unido) en realidad de que se haya incluido el IVA correspondiente en el cálculo de la contraprestación que el destinatario habrá de satisfacer. En qué medida se ha incluido el IVA en dicho cálculo es algo

[14] En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 60.

[15] En su sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 43, el Tribunal de Justicia lo califica de principio de interpretación.

[16] Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

[17] Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57; y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

[18] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326), puntos 59 y siguientes, y en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), puntos 44 y siguientes.

[19] En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 64.

[20] Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35.

que solo puede deducirse de la relación jurídica subyacente y de la *liquidación de su realización*. La liquidación de la realización del negocio jurídico tiene lugar mediante el envío de la correspondiente factura, en la cual el proveedor expone su cálculo.

61. En un procedimiento de masas como el de la tributación por el IVA, solo con la exposición de la repercusión del IVA adeudado mediante el precio cobrado al destinatario se puede asegurar que este sepa (y que la Administración tributaria pueda controlar) la cuantía del IVA con el que, a juicio del proveedor, se le grava. De este modo también puede conocer a partir de qué momento y en qué medida puede neutralizar, a su vez, dicho IVA por medio de su derecho a la deducción.

62. Cuando, como aquí sucede, ambas partes y la Administración tributaria consideran erróneamente que se trata de una operación exenta, con la contraprestación acordada no se *repercute* el IVA del proveedor al destinatario de la prestación, tal como acertadamente subrayan todos los intervinientes menos la demandante. Por este motivo, el proveedor tampoco menciona el IVA en la factura. En caso de que ambas partes, una vez descubierto el error, acordasen una adaptación del contrato y decidiesen incluir en el precio el IVA omitido, ello se reflejaría también en la correspondiente factura, por medio de la cual el destinatario podría reclamar también su derecho a deducción. En consecuencia, con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, a más tardar en el momento de expedir la factura adeudaría Royal Mail también el IVA en ella mencionado.[21] De este modo se restablecería la correlación que persigue el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA entre el impuesto soportado y la deuda tributaria.

63. En consecuencia, la posesión de una factura, exigida por el artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, es precisamente el medio previsto por la Directiva del IVA para trasladar de forma rastreable por todos los intervinientes (incluida la Administración tributaria) la carga del IVA del proveedor (que debe el impuesto) al destinatario de la prestación (que lo soporta a través del precio). Solo con ella puede conocer el destinatario de la prestación en qué importe, a juicio del proveedor, se le grava con el IVA, y así, con ayuda de la factura (de la cual se deduce dicho gravamen), puede reclamar una liberación por idéntico importe.

64. En sus sentencias Volkswagen[22] y Biosafe,[23] el Tribunal de Justicia ya aclaró suficientemente este significado de la posesión de una factura como medio necesario para repercutir la carga del IVA y como condición para la liberación mediante la deducción del IVA soportado. Así lo subrayan también el Reino Unido y la República Checa.

65. La sentencia Volkswagen se refería a un caso en que las partes entendieron que realizaban operaciones no gravadas. Años más tarde, tras advertirse el error, se emitieron por primera vez facturas incluyendo el IVA por separado y se presentó una solicitud de devolución al amparo de la Directiva de devolución. El Tribunal de Justicia declaró[24] que, en estas circunstancias, el destinatario de la prestación se vio imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a devolución antes de esa regularización, «al no haber dispuesto con anterioridad de las facturas ni sabido que se adeudaba el IVA. En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA».

[21] En contra de la opinión de la demandante, el artículo 203 de la Directiva del IVA no es una mera disposición dirigida a prevenir el fraude, sino que garantiza además la correlación entre la deducción *mediante* la factura y la deuda tributaria *en virtud de* una factura.

[22] Sentencia de 21 de marzo de 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

[24] Sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartados 49 y 50.

66. La sentencia Biosafe se refería a un caso similar al de autos, con la diferencia de que se reclamaba la deducción tras un error común acerca del tipo impositivo correcto. Se asumió que procedía aplicar un tipo que resultó ser inferior al aplicable, y el proveedor corrigió su factura años más tarde aumentando el IVA e indicándolo por separado. También aquí, el Tribunal de Justicia concluyó [25] que parece que al destinatario de la prestación le resultó objetivamente imposible ejercer su derecho a deducción antes de la regularización de las facturas, ya que «no dispuso antes de los documentos rectificativos de las facturas iniciales ni sabía que se adeudaba un IVA adicional. En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA».

67. En ambos casos, el Tribunal de Justicia apreció el gravamen del destinatario de la prestación solo a partir del momento en que este dispuso de la correspondiente factura, de la cual se deducía su IVA. En el caso de autos, en cambio, la demandante no dispone de tal factura rectificada.

68. Además, solo con la posesión de una factura puede la Administración tributaria controlar tanto la deuda tributaria como el ejercicio del derecho a la deducción, como ya ha explicado el Tribunal de Justicia. [26] En este contexto, cuanta más información contenga dicha factura, más eficaz será el control, lo que explica el ya muy extenso catálogo del artículo 226 de la Directiva del IVA. Esto también aboga a favor de considerar determinante la posesión de una factura con mención del IVA, que constituye así un requisito material de la deducción del impuesto soportado. En consecuencia, sin la factura la demandante no puede practicar la deducción.

3. ¿Es posible la deducción aun sin factura?

a) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la prueba por un perito del derecho a deducir el IVA soportado

69. De la decisión del Tribunal de Justicia en el caso Vădan [27] (tal como he señalado en otra ocasión) [28] no se desprende lo contrario. Es cierto que en el apartado 42 de dicha sentencia el Tribunal de Justicia expuso que la aplicación estricta de la exigencia formal de *presentar* facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones.

70. A primera vista, podría pensarse que, en consecuencia, la deducción del IVA soportado es posible sin factura de ningún tipo y en contra de la redacción del artículo 178. Pero tal lectura de la citada sentencia no sería correcta.

71. En primer lugar, en aquel asunto el Tribunal de Justicia «solo» tenía que responder a la cuestión de si era posible una deducción del IVA sobre la base de la estimación hecha por un perito del importe de la deducción del IVA soportado habitualmente en el tipo de proyectos de construcción de que allí se trataba. El Tribunal de Justicia acertó al responder a aquella cuestión

[25] Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 42 y 43.

[26] Sentencias de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin (C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:867), apartado 41, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 27; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101), puntos 30, 32 y 46.

[27] Sentencia de 21 de noviembre de 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326), puntos 70 y siguientes.

en sentido negativo. La deducción del IVA soportado atiende al gravamen *efectivo* del IVA y no al gravamen *habitual* del IVA. Pues bien, mediante una estimación el perito solo podría haber probado este último.

72. En segundo lugar, durante todo el procedimiento quedó abierto si en algún momento se emitieron facturas en que figurara el IVA. Lo único cierto era que las facturas originales ya no eran legibles y la Administración tributaria insistió en la presentación de los originales. Sin embargo, esto último no es compatible con la Directiva, dado que esta no exige que en el momento de la inspección fiscal el sujeto pasivo esté todavía en posesión de la factura y pueda presentarla, sino solo que estuviera en posesión de una factura en el momento de aplicar la deducción del IVA soportado. Si la factura se pierde posteriormente, el sujeto pasivo puede, por supuesto, probar por cualquier medio posible (normalmente mediante una copia) que en su día estuvo en posesión de una factura de la que se derivó un gravamen por el IVA de un determinado importe.

73. Por lo tanto, el razonamiento del Tribunal de Justicia en la sentencia Vădan está referido correctamente solo a la *prueba* de la deducción del IVA soportado.[29] Las condiciones materiales (es decir, las resultantes de los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA) del derecho a la deducción pueden probarse por cualquier medio de prueba, pero la prueba por un perito del IVA normalmente devengado es *per se* inadecuada para este fin.[30] En mi opinión, este resultado se desprende con claridad de la parte dispositiva de la sentencia citada, cuando se lee esta en relación con las cuestiones prejudiciales y los hechos expuestos.

b) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el período de ejercicio de la deducción del IVA soportado

74. De acuerdo con esta lectura de la sentencia Vădan,[31] tampoco hay una contradicción con aquella jurisprudencia en la que el Tribunal de Justicia examinó el período específico[32] durante el cual debe ejercerse el derecho a la deducción. En efecto, en dichas decisiones siempre ha atendido a la posesión de una factura por parte del sujeto pasivo destinatario de la prestación.[33]

75. Así argumentó expresamente el Tribunal de Justicia en la sentencia Terra Baubedarf-Handel: «Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, este no queda vulnerado por la exigencia de que el sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en el período impositivo en el que concurren los requisitos de posesión de la factura, o de un documento considerado equivalente, y nacimiento del derecho a deducción. En efecto, por una parte, dicha exigencia es conforme con uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, que consiste en garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración tributaria [se cita jurisprudencia], y, por otra parte […], el pago de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, y por tanto el abono del IVA que debe soportarse normalmente no se efectúa antes de que se reciba la factura.»[34] En la

[29] Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933): apartado 44: «aportar pruebas objetivas»; apartado 45: «pruebas»; apartado 47: «prueba[s]», y apartado 48: «demostrar».

[30] Muy acertada a este respecto es la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933), apartado 45: una estimación no puede reemplazar dichas pruebas.

[31] Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[32] Este fue el caso, por ejemplo, de las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), y de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] En el mismo sentido, véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 58; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), puntos 65 y siguientes.

[34] Sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 37.

sentencia Senatex,[35] el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducir el IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir y, segundo, el sujeto pasivo está «en posesión de la factura».

76. Ahora bien, si la posesión de una factura es determinante del período en el que se debe ejercer el derecho a deducción, entonces esa posesión ya no es un criterio meramente formal, sino material. En consecuencia, el derecho a deducir el IVA soportado requiere la posesión de la correspondiente factura.

c) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de una factura incompleta o incorrecta

77. Esto resulta, en última instancia, también de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia sobre la rectificación retroactiva de las facturas.[36] En dicha jurisprudencia, el Tribunal de Justicia distingue entre los requisitos materiales y los requisitos formales del derecho a deducir el IVA soportado. Entre estos últimos están aquellos que regulan las modalidades y el control del ejercicio de este derecho, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, tales como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración.[37] A este respecto, considera que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.[38] En consecuencia, siempre que la Administración fiscal disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.[39]

78. Sin embargo, si se lee con detenimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los defectos formales que no impiden la deducción nunca se refiere a la posesión de una factura como tal (o a la existencia de una factura), sino siempre a los detalles de la configuración de la factura.[40]

35 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 35.

36 Dicha jurisprudencia comprende, por ejemplo, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297).

37 Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 47; véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada.

38 Sentencias de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartado 47; de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA — Facturas) (C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936), apartado 80; de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 41; de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 45; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 42; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 58; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartado 39; de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 63.

39 Sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 42, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 58 y 59; véanse en este sentido también las sentencias de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107), apartado 43, aunque en relación con la inversión del sujeto pasivo, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 42, también en un caso de inversión del sujeto pasivo.

40 Así, en un sentido expresamente aclaratorio, véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartados 39 y siguientes. También la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartados 35 y 49, se refería a una factura cuya posesión no era controvertida, pero cuya información era en parte imprecisa. También la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 45, menciona la posesión de una factura inicial.

79. Así, esta jurisprudencia solo menciona la ausencia de *determinados* requisitos formales y no la ausencia de *todos* los requisitos formales. En consecuencia, no se puede deducir de esta jurisprudencia que pueda nacer un derecho a deducción sin la posesión de una factura. El propio Tribunal de Justicia solamente señala que «estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA».[41] Así es. El cumplimiento de *todas* las menciones enumeradas en el catálogo del artículo 226 de la Directiva del IVA constituye un requisito formal. Estas, a menos que sean esenciales (véanse en detalle los puntos 81 y siguientes), también pueden ser incluidas o modificadas posteriormente (por ejemplo, con arreglo al artículo 219 de la Directiva del IVA). Sin embargo, la *posesión* de una factura de conformidad con el artículo 178 de la Directiva del IVA como tal no es, como situación de hecho, uno de esos requisitos formales.[42]

80. Además, de dicha afirmación el Tribunal de Justicia «solo» ha deducido que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente, por ejemplo, en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva del IVA (descripción precisa de la cantidad y de la naturaleza de la prestación e indicación de la fecha de la prestación), si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho.[43] Lo mismo ocurre con las menciones señaladas en el artículo 226, punto 3 (mención del número de identificación a efectos del IVA del proveedor),[44] o en el artículo 226, punto 2 (mención del número de factura).[45] En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha atribuido efecto retroactivo a la corrección de una factura (formalmente incorrecta) que ya estaba en posesión del destinatario.[46]

81. Es convincente. Un documento donde se liquida una entrega de bienes o una prestación de servicios ya es una factura en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA si permite tanto al destinatario de la prestación como a la Administración tributaria determinar a partir de él qué proveedor ha repercutido qué importe del IVA a qué destinatario de la prestación y respecto de qué operación. Esto implica aportar información sobre el proveedor, el destinatario

41 Sentencias de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin (C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:867), apartado 40, y de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 38 y en un sentido similar apartado 29 («estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva»). En un sentido similar, véanse también las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 42, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 47.

42 Así lo parece asumir también el Tribunal de Justicia (sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 45), cuando afirma que el artículo 178 de la Directiva del IVA impide la imposición de formalidades adicionales. En consecuencia, el artículo 178 de la Directiva del IVA no puede constituir en sí mismo una mera formalidad. También las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 43, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 50, precisan que solo se cumplen los requisitos materiales y formales para disfrutar de la deducción del IVA soportado una vez que se posee una factura de la que resulte el gravamen por el IVA.

43 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 43.

44 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartados 40 y siguientes.

45 Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 45; en un sentido similar, véase asimismo la sentencia de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), apartados 53 y 57.

46 Véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 43; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 44, y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartado 34.

de la prestación, el objeto de la misma, el precio y el IVA (mencionado por separado).[47] Si constan estos cinco datos esenciales (tal como ya expuse en otra ocasión),[48] se satisface la finalidad de la factura y el derecho a deducir el IVA soportado habrá nacido definitivamente.[49]

82. No obstante, las infracciones de algunas de las demás menciones previstas en el artículo 226 de la Directiva del IVA no excluyen la deducción del IVA soportado si se regularizan durante el procedimiento administrativo o judicial. Esta consecuencia jurídica resulta, en última instancia, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la regularización retroactiva de las facturas.[50]

83. En cambio, si (como aquí sucede) de lo que carece la factura es de la mención del IVA por separado, que constituye un elemento esencial de toda factura que dé derecho a deducción, ya por ello queda excluido este derecho. Con ayuda de una factura que documente una prestación exenta del impuesto, el destinatario de la prestación no puede reclamar la liberación de una carga del IVA. El Reino Unido habla a este respecto, con acierto, de una condición previa de la deducción. En efecto, de una factura de esas características no se deduce carga del IVA alguna. Sin una factura que sirva como «medio» para repercutir la carga, no se cumplen las condiciones del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA.

84. También la comparación de las letras a) y f) del artículo 178 de la Directiva del IVA muestra claramente que el legislador estableció una condición adicional —la posesión de una factura— para el supuesto normal de recaudación indirecta [letra a)]. Dicha condición precisamente no es necesaria[51] y, en consecuencia, no se prevé para el caso particular de la recaudación directa [letra f): autoliquidación]. No obstante, esta decisión del legislador se vería eludida si la posesión de una factura pasara a ser una mera formalidad y fuera declarada irrelevante.

d) Conclusión parcial

85. Tanto de la redacción de la Directiva del IVA como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que exista un derecho a la deducción del IVA soportado en un determinado importe cuya devolución pueda solicitarse, el destinatario de la prestación también tuvo que estar en algún momento en posesión de una factura donde se indicase por separado el IVA repercutido en ese mismo importe. Al no haber sucedido así en el caso de autos, por esta misma razón la demandante no tiene derecho a deducción.

47 En este sentido, véanse también las sentencias del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania) de 12 de marzo de 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, apartado 23; de 22 de enero de 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, apartado 17, y de 20 de octubre de 2016, V R 26/15, BStBl. II 2020, 593, apartado 19.

48 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326), puntos 93 y 94.

49 Por lo que se refiere al criterio del «IVA mencionado por separado», este ya se desprende de las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Volkswagen y Biosafe, en los que había facturas en las que no figuraba el IVA para poder aplicar con su cuantía correspondiente la deducción del IVA soportado. Véanse las sentencias de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 42 y 43, y de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartados 49 y 50.

50 Dicha jurisprudencia comprende, por ejemplo, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 43; de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 44, y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297), apartado 34.

51 Confirmado expresamente por la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartados 47 y 51. En efecto, en este caso la factura no tiene la función de medio para trasladar la carga del IVA (véanse en detalle al respecto los puntos 60 y siguientes de las presentes conclusiones), pues el proveedor no es deudor de dicha carga y, en consecuencia, no debe trasladarla.

4. Conclusión

86. La respuesta a la tercera cuestión ha de ser en el sentido de que el derecho a deducción presupone la ejecución de la prestación y la posesión de una factura [artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA] que documente la repercusión del IVA mediante la mención de este por separado. En consecuencia, sin tal factura la demandante no tiene derecho en el presente caso a reclamar la deducción del impuesto soportado.

C. Subsidiariamente: sobre el «IVA devengado o pagado» a efectos del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA (cuestiones prejudiciales primera y segunda)

87. Solo en caso de que el Tribunal de Justicia deje pendiente, o juzgue de otra manera, la cuestión de la necesidad de una factura con mención del IVA por separado será preciso, en la práctica, responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales.

88. Con ellas, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el precio efectivamente pagado consiste siempre en el importe neto imponible más el IVA devengado sobre él. A este respecto se trata de la interpretación de los artículos 73 y 78 de la Directiva del IVA, relativos a la base imponible (véase 2). Asimismo, desea saber si, cuando el precio incluye un porcentaje de IVA, el destinatario de la prestación puede reclamar la deducción en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva, en relación con el IVA «devengado o pagado» efectivamente por la prestación, aunque a causa de un error común ambas partes considerasen que se trataba de una prestación exenta. A este último respecto se trata de la interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. Es preciso aclarar a quién corresponde el IVA «devengado o pagado» (véase 1) y si se refiere al IVA devengado en concreto o al IVA realmente devengado (en abstracto) con arreglo a una correcta aplicación de la ley (véase 3).

1. Sobre el concepto de «IVA devengado o pagado» del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA

89. Para la relación entre la demandante (como destinataria de la prestación) y la Administración tributaria es determinante el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, que hace referencia a la deducción del «IVA devengado o pagado». Es preciso dilucidar a qué IVA se refiere. Podría tratarse del IVA adeudado o pagado por Royal Mail (es decir, el proveedor) o por la demandante (es decir, el destinatario de la prestación).

90. Sin embargo, dado que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se refiere a la deducción del impuesto soportado, la respuesta es clara. En esta fase (es decir, cuando el destinatario de la prestación recibe una prestación por la que se soporta el IVA), solamente una persona adeuda el IVA o solamente una persona puede pagar el impuesto, y esta persona es el proveedor, es decir, Royal Mail.

91. Si el destinatario de la prestación adeuda o paga un IVA es algo que depende únicamente de sus operaciones por las que repercute el IVA (el artículo 168 de la Directiva del IVA habla de «operaciones gravadas»). Así lo confirma, *a sensu contrario*, el artículo 169 de la Directiva del IVA, que para determinadas operaciones gravadas exentas permite, además, la deducción del impuesto soportado. Por lo tanto, en este momento ni siquiera es posible saber si el destinatario de la prestación va a llegar a adeudar un IVA al Estado. De igual manera, el Tribunal de Justicia

también ha declarado reiteradamente [52] que incluso un empresario sin éxito, que no consiga realizar prestaciones (es decir, que nunca llega a adeudar ni pagar IVA alguno), tiene derecho a deducción. Ya por este motivo no pueden referirse a él los términos del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.

92. En relación con las operaciones por las que soporta el IVA, el destinatario de la prestación (salvo en los casos de autoliquidación con arreglo a los artículos 194 y siguientes de la Directiva del IVA) no adeuda IVA alguno ni lo puede abonar. Desde el punto de vista del Derecho civil, el destinatario de la prestación solo adeuda el precio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios. Asimismo, solo puede pagar este precio. Es posible que el precio incluya una parte que, aritméticamente, se corresponda con la cuota del IVA del proveedor, pero esto en nada cambia el hecho de que, con el pago del precio por el destinatario de la prestación, no se devenga ni se paga IVA alguno, sino únicamente el precio. En efecto, el acreedor del IVA no es el proveedor, sino el Estado.

93. Así lo confirma el resto del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, que habla del «IVA devengado […] en dicho Estado miembro». En cambio, el precio, o la parte correspondiente al IVA que este contiene, calculada aritméticamente, no se adeuda en un Estado miembro, sino a una contraparte contractual. Asimismo, el Derecho aplicable y la competencia judicial vienen determinadas por las cláusulas del contrato, y no por la legislación local en materia de IVA.

94. En consecuencia, el «IVA devengado o pagado» que menciona el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en contra del parecer de la Comisión, se refiere al IVA adeudado por la empresa proveedora al Estado miembro de que se trate, o al IVA pagado por aquella a dicho Estado miembro.

2. Sobre la parte del precio correspondiente al IVA en el caso de una prestación de servicios supuestamente exenta

95. Una cuestión diferente de la anterior es si el precio adeudado (o pagado) por el destinatario de la prestación contiene un porcentaje de IVA adeudado por el proveedor, aun cuando este, solo o en común con su contraparte (y, en su caso, también con la Administración tributaria), considere que la prestación está exenta del impuesto. Sin embargo, para responder a esta cuestión no se ha de atender al artículo 168, letra a), sino, a los artículos 73 y 78, en relación con el artículo 90, de la Directiva del IVA.

96. Del artículo 73 de la Directiva del IVA se deduce que la base imponible del impuesto está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a), de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base.

[52] Sentencias de 17 de octubre de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), apartado 18; de 29 de febrero de 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67), apartado 17, y de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartados 23 y 24, así como mis conclusiones presentadas en el asunto Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301), puntos 16 y 26.

97. Por lo tanto, si una persona paga 100 por una prestación sujeta al impuesto, en dicho importe está incluido ya (en este sentido son correctas las alegaciones de la demandante) el IVA. Así se deduce del artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA. No obstante, dado que, con arreglo a los artículos 93 y 96 de la Directiva, el tipo impositivo se aplica a la base imponible y esta no contiene IVA alguno, es preciso desglosar el precio percibido. Por este motivo, para un tipo del 20 %, el importe de 100 se descompone en la base imponible (100/120 de 100 = 83,33) y el IVA adeudado por el proveedor a este respecto (20/120 de 100 = 16,66). El tipo del 20 % aplicado a la base imponible de 83,33 con arreglo a los artículos 93 y 96 de la Directiva del IVA arroja así una cuota del IVA de exactamente 16,66. Este método de cálculo es siempre el mismo y no depende de las cláusulas contractuales ni de un eventual error sobre el tipo impositivo correcto.

98. En efecto, conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.[53] Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final.[54]

99. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia recalca con acierto en su jurisprudencia 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. Esto, a su vez, iría en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.[55] Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.[56] En consecuencia, en (cada) contraprestación efectivamente percibida ya está incluido el IVA establecido por el Derecho de la Unión.

100. En cambio, dudo que realmente sea distinta la situación (como en ocasiones afirma el Tribunal de Justicia)[57] solo por el hecho de que, con arreglo al Derecho nacional, el proveedor tuviera la posibilidad de aplicar al precio acordado un recargo equivalente al impuesto correspondiente a la operación y exigírselo al adquirente del bien. Tanto del artículo 90 de la Directiva del IVA como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación *realmente* obtenida al efecto en último término por el sujeto pasivo.[58]

53 Sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 33; de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 43, y de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38), apartado 13.

54 Sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19.

55 Sentencia de 7 de noviembre de 2013 Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 35.

56 Sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 36; de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 44; de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 24.

57 Sentencia de 7 de noviembre de 2013 Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 37.

58 Expresamente en este sentido, sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 33; de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 y C-129/11, EU:C:2012:248), apartado 43, y de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15.

101. Si, en virtud de una modificación contractual, cambia *a posteriori* el importe de la contraprestación (es decir, del precio), el artículo 90 de la Directiva del IVA permite una adaptación que (como ya ha aclarado también el Tribunal de Justicia) puede dar lugar tanto a una deuda tributaria inferior como superior (tal como se deduce también del artículo 73 de la Directiva del IVA). [59] Pero la sola posibilidad de reclamar el reembolso de un importe no significa que el destinatario de la prestación también pueda disponer del importe reclamado. En cualquier caso, no es preciso aclarar aquí esta cuestión, pues en el presente caso, debido a la expiración del plazo de prescripción civil, ya no es posible tal reclamación.

102. Por consiguiente, procede declarar que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se refiere al IVA adeudado por el proveedor y que de los artículos 73, 78 y 90 de la misma Directiva se deduce que todo importe efectivamente percibido incluye el IVA legalmente previsto. De esta cuestión se ha de diferenciar la antes resuelta (sección B) acerca de si este IVA intrínseco también le ha sido repercutido a la contraparte contractual, de modo que esta está facultada para practicar la deducción.

3. IVA adeudado en abstracto o en concreto por el proveedor

103. A este respecto queda ya «solo» por aclarar si, para la deducción del impuesto soportado (al margen de la necesidad de una factura), el concepto de «IVA adeudado por el proveedor» se refiere al IVA adeudado en concreto. Tal impuesto no existiría en el presente caso, pues, a causa de la prescripción tributaria sobrevenida entretanto, ya no es posible percibir el IVA realmente (al menos, con arreglo al Derecho de la Unión) devengado.

104. Por otro lado, el concepto de IVA adeudado también podría referirse al IVA realmente devengado en abstracto (en nuestro caso, al menos con arreglo al Derecho de la Unión). En tal caso, dicho impuesto habría de calcularse como un 20/120 del precio percibido, dado que en el Reino Unido se aplica un tipo del 20 %.

105. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce de forma clara e inequívoca que la deducción por parte del destinatario de la prestación es independiente de la actuación concreta del proveedor y de su satisfacción de la deuda tributaria. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiterada jurisprudencia que la cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado, ya que el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio. [60]

106. Esta jurisprudencia demuestra que la deducción concreta por el destinatario de la prestación es independiente de la deuda tributaria concreta del proveedor. Por lo tanto, también es irrelevante si este hubiera prosperado o no en su oposición a una tributación *a posteriori* [cuarta cuestión, letra a)].

[59] Véanse la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 27, y mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), puntos 63 y siguientes.

[60] Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 28; de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 40, y de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 54, y auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118), apartado 26.

107. Si es así, el concepto de IVA adeudado por el proveedor y repercutido, mediante el precio, al destinatario de la prestación, que a su vez lo puede neutralizar por medio de la deducción, en principio también ha de ser considerado en abstracto. Por lo tanto, hace referencia al IVA realmente devengado (en abstracto). A este respecto es irrelevante tanto el error de las partes (incluso el error de la Administración tributaria) como el hecho de que la Administración tributaria, por razones del Estado de Derecho y de índole práctica, haya renunciado o haya tenido que renunciar a una liquidación *a posteriori* y de que, entretanto, se haya producido la prescripción de la deuda tributaria del proveedor.

4. Conclusión

108. En consecuencia, el concepto de «IVA devengado o pagado» del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, desde el punto de vista dogmático, se refiere al IVA adeudado en abstracto por el proveedor, en su importe correcto, y que ya está incluido en el precio efectivamente percibido.

109. Sin embargo, en la práctica esto solo tiene relevancia para el destinatario de la prestación si este obtiene la correspondiente factura con mención del IVA por separado, donde se documente la repercusión de este impuesto al destinatario de la prestación. En caso de error común, el proveedor solo le expedirá tal factura, bien si solo a él le corresponde asumir el riesgo de una liquidación del IVA correcta, o bien si el destinatario de la prestación todavía llega a pagar *a posteriori* el IVA aún no repercutido a causa del error común, con la consiguiente rectificación del precio.

VI. Conclusión

110. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido):

«1) El “IVA devengado o pagado” que se menciona en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 está constituido por el IVA realmente adeudado por la empresa proveedora al Estado miembro o pagado por aquella a dicho Estado miembro.

2) De los artículos 73 y 78, en relación con el artículo 90, de la Directiva del IVA se desprende que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios a título oneroso es la contraprestación efectivamente percibida por el sujeto pasivo por dichas entrega o prestación, que ya incluye el IVA correspondiente.

3) No obstante, el derecho a deducción en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA presupone la ejecución de la prestación y la posesión de una factura con arreglo al artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, que documente la repercusión del IVA. No ha lugar a la deducción si no se está en posesión de una factura con mención del IVA por separado.

4) El destinatario de la prestación que dentro del plazo de prescripción civil no haya tratado de obtener la correspondiente factura con mención del IVA por separado tampoco puede, sin dicha factura, reclamar frente a la Administración tributaria derecho a deducción alguno.

5) Dado que la deducción por el destinatario de la prestación es independiente de la tributación concreta por parte del proveedor, es irrelevante si este ha prosperado en su oposición a su propia tributación.»