Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 2 de mayo de 2019 * [i]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 66 — Devengo y exigibilidad del impuesto — Momento en que se efectúa la prestación de servicios — Trabajos de construcción y de montaje — Consideración del momento de recepción de los trabajos estipulado en el contrato de prestación de servicios»

En el asunto C–224/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 28 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Budimex S.A.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente) y P.G. Xuereb, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Budimex S.A., por la Sra. M. Militz, doradca podatkowy;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńską y N. Gossement, en calidad de agentes;

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

* Lengua de procedimiento: polaco.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/CE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Budimex S.A. y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) relativo a una consulta tributaria que esta sociedad había solicitado al Ministro de Hacienda sobre la fecha de exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la realización de prestaciones de construcción o de montaje.

Marco jurídico

Derecho de la Unión.

3 A tenor del considerando 24 de la Directiva del IVA:

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

4 El artículo 2, apartado 1, letra c), de esta Directiva establece que estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5 El artículo 63 de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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.»

6 El artículo 66, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que:

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

a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros de conformidad con el párrafo segundo del artículo 222 o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto.

[…]»

7 A tenor del artículo 222 de dicha Directiva:

«Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 y para las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el artículo 196, las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo.

Para las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos plazos para la expedición de facturas.»

Derecho polaco

8 El artículo 19a de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, partida 535), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece lo siguiente:

«1. La deuda tributaria nace en el momento de la entrega del bien o de la prestación del servicio, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 5 y 7 a 11, en el artículo 14, apartado 6, en el artículo 20 y en el artículo 21, apartado 1.

2. En caso de recepción parcial de los servicios, la prestación se considerará efectuada cuando se haya llevado a término una parte de la misma para la que se hubiera fijado una contraprestación.

[…]

5. La deuda tributaria nace en el momento:

[…]

3) de la expedición de la factura, en los casos contemplados en el artículo 106b, apartado 1, para:
   a) las prestaciones de servicios de construcción o de montaje,

[…]

7. En los casos contemplados en el apartado 5, números 3 y 4, si el sujeto pasivo no ha expedido una factura o la ha expedido fuera de plazo, la obligación tributaria nacerá cuando expiren los plazos de expedición de las facturas fijados en el artículo 106i, apartados 3 y 4, o, si no se ha fijado ningún plazo, cuando expire el plazo de pago.

[…]»

9 El artículo 106b, apartado 1, de esta Ley establece que:

«El sujeto pasivo deberá expedir una factura de:

1) las ventas, entregas de bienes y prestaciones de servicios contempladas en el artículo 106a, punto 2, que realice a favor de otro obligado tributario, de un sujeto pasivo del IVA o de un impuesto de naturaleza similar, o a favor de una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo;

[…]».

10 A tenor del artículo 106i, apartado 3, de la misma Ley:

«En el supuesto contemplado en el artículo 19a, apartado 5, punto 3, la factura se expedirá en un plazo máximo de 30 días a contar de la prestación del servicio;

[…]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 A raíz de una consulta tributaria presentada por Budimex, relativa a la fecha de exigibilidad del IVA adeudado por los trabajos de construcción y de montaje realizados por dicha empresa, el Ministro de Hacienda indicó, en su contestación de 15 de octubre de 2014, que el IVA es exigible a partir del momento en que el empresario expide la correspondiente factura o, en su defecto, al término de un plazo de 30 días a contar desde la fecha de realización efectiva de dichos trabajos.

12 A este respecto, el Ministro de Hacienda puso de relieve que el hecho de que las estipulaciones contractuales que regulan la prestación de los trabajos de construcción y de montaje establezcan que el promotor deba aprobarlas mediante un acta de recepción no incide en la fecha de exigibilidad del IVA adeudado.

13 Budimex interpuso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia) un recurso contra la referida contestación del Ministro de Hacienda de 15 de octubre de 2014, en el que alegó que la aprobación de los trabajos realizados es una formalidad expresamente prevista en las condiciones contractuales definidas por la Federación Internacional de Ingenieros Consultores (FIDIC), por las que se rigen los contratos que celebra, y que, por tanto, tal formalidad se observa en cada una de las prestaciones de servicios de construcción o de montaje que realiza. Dicho recurso fue desestimado mediante sentencia de 30 de julio de 2015.

14 Budimex interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el cual considera que a efectos de la resolución del litigio principal es necesario interpretar la Directiva del IVA, habida cuenta de que las normas nacionales invocadas por Budimex en su recurso de casación constituyen una transposición de sus disposiciones.

15 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la resolución del litigio principal depende de la interpretación del concepto de «prestación efectuada», en el sentido del artículo 63 de la Directiva del IVA. Observa que, en particular, se plantea la cuestión de si el hecho de que, conforme a lo establecido en las estipulaciones contractuales, una prestación de servicios de construcción o de montaje no se considere realizada hasta la recepción de los trabajos por el promotor, puede incidir en la determinación de la fecha de exigibilidad del IVA correspondiente a dicha prestación.

16 En este contexto, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En caso de que las partes de una operación hayan acordado que el pago de los trabajos de construcción o de montaje se supedite a la aceptación del promotor mediante la correspondiente acta de recepción, ¿debe considerarse que la prestación de servicios objeto de dicha operación se ha efectuado, de conformidad con el artículo 63 de la [Directiva del IVA], en el momento de la efectiva realización de los trabajos de construcción o de montaje o bien en el momento de su aceptación por el promotor mediante la correspondiente acta de recepción?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Con carácter previo, debe recordarse que, a tenor del artículo 63 de la Directiva del IVA, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la prestación de servicios.

18 No obstante, el artículo 66, párrafo primero, letra c), de dicha Directiva precisa que en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura relativa a los servicios prestados los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros.

19 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el legislador polaco ejerció la facultad que le confiere el artículo 66 de la Directiva del IVA, estableciendo en el artículo 19a, apartado 7, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 106i, apartado 3, de esa misma Ley, que, a falta de expedición o de expedición tardía de una factura, el IVA será exigible al término de un plazo de 30 días a contar desde la prestación del servicio.

20 Así pues, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 66, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA se opone, en caso de que no se expida o de que se expida tardíamente la factura correspondiente a la prestación de servicios, a que dicha prestación se considere efectuada en el momento de su recepción formal, cuando, como ocurre en el asunto principal, la normativa del Estado miembro establezca que el impuesto será exigible al término de un plazo que comienza a correr el día en que se efectúe la prestación.

21 Procede recordar, de entrada, que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 39).

22 En particular, como precisa el considerando 24 de esta Directiva, los conceptos de «hecho imponible» y de «exigibilidad del impuesto» debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del IVA entraran en vigor en la misma fecha. El legislador de la Unión pretendió armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto [sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, apartado 31].

23 Con arreglo al artículo 63 de dicha Directiva, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

24 De conformidad con el artículo 66, párrafo primero, letra c), de esta Directiva, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura.

25 El artículo 19a, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 106i, apartado 3, de esta misma Ley, dispone que en los casos en que la factura no se haya emitido en un plazo de 30 días a contar desde la prestación del servicio el impuesto será exigible.

26 Las partes del litigio principal discrepan sobre el momento en el que se efectuaron las prestaciones de Budimex, a cuyo respecto esta alega que, de conformidad con las estipulaciones contractuales contenidas en los contratos que celebra, solo cabe considerarlas efectuadas tras la recepción de los trabajos por el promotor, con independencia de que hayan sido materialmente realizadas en una fecha anterior.

27 Si bien es cierto que en el caso de una prestación de servicios de construcción o de montaje se considera que esta se efectúa en la fecha de terminación material de los trabajos, no lo es menos que para calificar una operación de operación sujeta al impuesto en el sentido de la Directiva del IVA, la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA que debe tenerse en cuenta (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 43).

28 En este contexto, se ha declarado que las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración cuando se trata de identificar al prestador y al beneficiario en una operación de «prestación de servicios» en el sentido de la Directiva del IVA (sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 43).

29 Por consiguiente, no se puede excluir que, teniendo en cuenta estipulaciones contractuales que reflejen la realidad económica y mercantil en el ámbito en el que se realiza la prestación, ésta no pueda considerarse efectuada hasta una fase posterior a la fecha de terminación material de la prestación, cuando se haya procedido conforme a ciertas modalidades indisociables de ella y determinantes para garantizar su completa realización.

30 Sobre esta particular, ha de recordarse que una prestación de servicios solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio individualizable prestado al destinatario (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 26 y jurisprudencia citada).

31 En el presente asunto, de las precisiones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que las estipulaciones contractuales incluidas en los contratos celebrados por la demandante en el litigio principal establecen el derecho del promotor de comprobar la conformidad de los trabajos de construcción o de montaje realizados antes de aceptarlos y la obligación del prestador de los servicios de efectuar las modificaciones necesarias para que el resultado corresponda efectivamente a lo convenido. A este respecto, Budimex alegó, en sus observaciones escritas, que a menudo le era imposible definir la base imponible y el importe del impuesto adeudado antes de la recepción de los trabajos por el promotor.

32 Pues bien, por un lado, en la medida en que la formalidad consistente en la extensión de un acta de recepción por el promotor tiene lugar al término del plazo que se concede a este para que comunique al prestador los defectos que pudieran existir con el fin de que los corrija, de modo que los servicios de construcción o de montaje sean conformes con lo estipulado, no se puede excluir que la prestación haya sido completamente efectuada en un momento anterior al de la recepción.

33 Por otra parte, procede recordar que la base imponible para la prestación de un servicio a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo a tal efecto (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 33).

34 Así pues, en la medida en que no es posible determinar la contraprestación debida por el destinatario de los servicios antes de que este haya recibido la prestación de construcción o montaje, el impuesto relativo a dichos servicios no puede ser exigible antes de dicha recepción.

35 En tales circunstancias, siempre que la recepción de los trabajos haya sido estipulada en el contrato de prestación de servicios y que tal modalidad refleje las normas y las prácticas propias del ámbito en el que se realiza la prestación, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente, cabe estimar que dicha formalidad es parte de la prestación y que, por tanto, es determinante para considerar que se haya realizado efectivamente.

36 Hay que añadir que otras formalidades, como, en particular, un desglose formal de los gastos efectuados o una certificación de pago final, mencionados en la petición de decisión prejudicial, no pueden ser pertinentes para determinar el momento en el que se realizó la prestación, en la medida en que al no formar parte de la prestación, en cuanto tal, no son determinantes para apreciar que se haya realizado efectivamente.

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 66, párrafo primero, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura correspondiente a la prestación de servicios realizada, no se opone a que la recepción formal de dicha prestación se considere el momento en el que se efectúa, cuando, como ocurre en el asunto principal, la normativa del Estado miembro establezca que el impuesto será exigible al término de un plazo que comienza a correr a partir del día en que se efectúe la prestación, siempre que, por una parte, la formalidad de la recepción haya sido incluida por las partes en el contrato que las vincula mediante estipulaciones contractuales acordes a la realidad económica y mercantil del ámbito en el que se realiza la prestación y, por otra parte, que dicha formalidad constituya la terminación material de la prestación y fije definitivamente el importe de la contraprestación debida, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 66, párrafo primero, 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, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que, en caso de falta de expedición o de expedición tardía de la factura correspondiente a la prestación de servicios realizada, no se opone a que la recepción formal de dicha prestación se considere el momento en el que se efectúa, cuando, como ocurre en el asunto principal, la normativa del Estado miembro establezca que el impuesto será exigible al término de un plazo que comienza a correr a partir del día en que se efectúe la prestación, siempre que, por una parte, la formalidad de la recepción haya sido incluida por las partes en el contrato que las vincula mediante estipulaciones contractuales acordes a la realidad económica y mercantil del ámbito en el que se realiza la prestación y, por otra parte, que dicha formalidad constituya la terminación material de la prestación y fije definitivamente el importe de la contraprestación debida, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas

i — El apartado 32 del presente texto ha sufrido una modificación de carácter lingüístico con posterioridad a su primera publicación en línea.