

Asunto C-156/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

6 de abril de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido)

Fecha de la resolución de remisión:

1 de abril de 2020

Parte recurrente:

Zipvit Ltd

Parte recurrida:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
(Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido)

[omissis]

SENTENCIA

Zipvit Ltd (parte recurrente) / Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido) (parte recurrida)

[omissis]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (TRIBUNAL SUPREMO DEL REINO UNIDO)

1 DE ABRIL DE 2020

[omissis]

UNA VEZ OÍDOS el letrado de la parte recurrente y el letrado de la parte recurrida, el 29 y 30 de enero de 2020,

SE RESUELVE:

1. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales recogidas en el anexo de la presente resolución con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
2. Reservar la decisión sobre las costas.

El secretario

1 de abril de 2020

ANEXO

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 la Directiva por efecto 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?

[omissis]

Introducción

1. El presente asunto tiene por objeto el derecho de un comerciante (en este caso, Zipvit) a la deducción del IVA, devengado o pagado, que ha soportado por los servicios que le ha prestado un proveedor (en este caso, Royal Mail), en la medida en que el comerciante utiliza dichas prestaciones para sus propias entregas de bienes o prestaciones de servicios a un consumidor final. La controversia tiene por objeto un supuesto de hecho concreto.
2. Las condiciones generales del contrato de prestación de servicios celebrado entre el proveedor y el comerciante estipulaban en este caso que el comerciante estaba obligado a pagar el precio comercial por la prestación más el importe del IVA que, en su caso, resultase aplicable por esta. Conforme estableció el Tribunal de Justicia en una sentencia posterior, la prestación debería haber tributado efectivamente al tipo normal del IVA, de modo que debería haberse repercutido el impuesto al comerciante, calculado mediante la aplicación del porcentaje pertinente sobre el precio comercial de la prestación. Sin embargo, cuando tuvieron lugar las prestaciones, tanto el proveedor como el comerciante, actuando de buena fe y debido a un error común, asumieron que la prestación estaba exenta, con lo cual no se repercutió el IVA al comerciante, que solo pagó el importe correspondiente al precio comercial de la prestación. En las facturas relativas a las prestaciones de que se trata, estas figuraban como exentas, señalándose que no devengaban IVA.
3. La Administración tributaria (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, en lo sucesivo, «HMRC») incurrió en el mismo error de buena fe. HMRC había contribuido de forma inadvertida al error de ambas partes al publicar directrices orientativas en ese mismo sentido.
4. A consecuencia de este error, el comerciante solo pagó el importe del precio comercial por cada una de las prestaciones, y no hay posibilidad de obligarle a pagar, ni perspectiva de que vaya a hacerlo, el importe adicional equivalente a la cuota del IVA del precio total (es decir, el precio comercial más el

correspondiente IVA devengado) que tendría que habersele repercutido y que el comerciante tendría que haber abonado por las prestaciones. Asimismo, el proveedor tampoco declaró a HMRC ningún IVA devengado o pagado por dichas prestaciones, y no hay posibilidad de obligarle a declararlo, ni perspectiva de que vaya a hacerlo.

5. Sin embargo, el comerciante afirma ahora que, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva principal del IVA ([Directiva] 2006/112/CE [del Consejo]; en lo sucesivo, «Directiva»), tiene derecho a solicitar a HMRC la deducción, en condición de IVA soportado, del impuesto que se ha devengado por las prestaciones de que se trata, o una cuota del IVA que se considere por ley incluida en el precio que cobró el proveedor por cada prestación (y que, por tanto, se considere por ley como IVA pagado de hecho por dicha prestación cuando el comerciante abonó el importe que las partes creían que era el precio comercial de la prestación). A ello responde HMRC alegando que, en las circunstancias del presente asunto, conforme a la correcta interpretación de la Directiva: 1) no se ha devengado ni pagado ningún IVA por las prestaciones de que se trata, con lo que no cabe reclamar la devolución de un impuesto soportado por las mismas, y 2) en las facturas correspondientes a las prestaciones de que se trata no figuraba el IVA devengado por las mismas y, dado que el comerciante no ha dispuesto en ningún momento de facturas en las que conste que se haya devengado el impuesto y por qué importe, como prevé el artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva, el comerciante, también por este motivo no tiene derecho a obtener la devolución de ningún IVA soportado por las prestaciones. A lo primero responde el comerciante que el IVA debe considerarse pagado (o devengado) por estar incluido en el precio; y, a lo segundo, que todos los hechos pertinentes al caso son ahora conocidos, y que está en condiciones de probar por otros medios el importe del impuesto devengado o pagado por cada prestación.
6. Según afirma Zipvit [el comerciante], el importe del impuesto soportado por las prestaciones es de 415 746 GBP, más intereses. El presente litigio es un caso de referencia en relación con las prestaciones de servicios de Royal Mail [el proveedor] en las que se cometió el mismo error. La Supreme Court ha recibido estimaciones del valor total de las reclamaciones presentadas contra HMRC, que oscilan entre unos 500 y 1 000 millones de GBP.

Antecedentes de hecho

7. Royal Mail es el servicio público de correos del Reino Unido. El artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva (al igual que las disposiciones equivalentes que antecedieron a esta) 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 Parlamento [del Reino Unido] y HMRC 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 Value Added Tax Act 1994 (Ley del Impuesto sobre el Valor

Añadido de 1994; en lo sucesivo, «VATA»), incluía una disposición a tal efecto (anexo 9, grupo 3, apartado 1). Además, HMRC publicó directrices orientativas en ese mismo sentido.

8. La actividad que desarrolla Zipvit consiste en el suministro, a través de venta por correo, de complementos vitamínicos y minerales, para lo que recurría a los servicios de Royal Mail. Entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de marzo de 2010, Royal Mail prestó a Zipvit diversos servicios postales comerciales con arreglo a contratos que habían sido negociados individualmente entre ambos. El presente litigio atañe a prestaciones de uno de estos servicios, el «multimedia®» de Royal Mail (en lo sucesivo, «los servicios»).
9. El contrato que regulaba la prestación de los servicios por parte de Royal Mail incluía las condiciones generales de la contratación de Royal Mail aplicables, que estipulaban que los gastos de franqueo que debía abonar el cliente (es decir, Zipvit) no incluían el IVA; que el cliente «abonará el IVA devengado sobre el franqueo y otras cargas al tipo impositivo correspondiente»; y que «el IVA se calculará y abonará 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 Zipvit por dicha prestación con arreglo al contrato era el precio comercial más la cuota de IVA.
10. No obstante, Royal Mail, guiándose por la normativa nacional, las directrices orientativas y la creencia errónea común de que se trataba de servicios exentos de IVA, así lo indicó en las facturas que expidió a Zipvit 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 Zipvit únicamente el precio comercial de los servicios. Zipvit abonó puntualmente en su momento 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.
11. Al considerar Royal Mail exentos los servicios, y dado que no había consignado IVA en sus facturas, no declaró el impuesto correspondiente a HMRC por la prestación de los servicios. Por su parte, HMRC, que también los consideraba exentos, no requirió a Royal Mail al respecto, ni entendió que esta tuviera obligación de declararlos fiscalmente.
12. 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) [omissis]. 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.
13. Sobre la base de esta interpretación de la Directiva y de su predecesora 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 cobrado a Zipvit 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 a HMRC la cuota del IVA. Sin embargo, dicha cuota del IVA no se repercutió a Zipvit ni esta la abonó, y Royal Mail no declaró a HMRC importe alguno en concepto de IVA por las prestaciones de servicios.

14. Habida cuenta de la sentencia dictada en el asunto TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), Zipvit presentó dos solicitudes ante HMRC en las que reclamaba la deducción del IVA soportado por los servicios [omissis]: i) el 15 de septiembre de 2009, por importe de 382 599 GBP más intereses, en concepto de «IVA soportado desde el trimestre concluido el 31 de marzo de 2006 (devengado con posterioridad al 1 de abril de 2006) hasta el trimestre concluido el 30 de junio de 2009», y ii) el 8 de abril de 2010, por importe de 33 147 GBP, correspondiente a los períodos finalizados en diciembre de 2009 y en marzo de 2010. Las solicitudes se habían calculado bajo la premisa de que procedía considerar que los precios efectivamente pagados por las prestaciones incluían una cuota del IVA.
15. Mientras tanto, HMRC llevó a cabo verificaciones con respecto a Royal Mail al objeto de determinar con precisión a qué servicios afectaba la sentencia TNT Post UK.
16. HMRC desestimó las pretensiones de Zipvit mediante escrito de 12 de mayo de 2010, 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 no había pagado esa cuota del IVA. Tras proceder a un nuevo examen, HMRC confirmó dicha resolución el 2 de julio de 2010.
17. En aquel momento 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, incluido Zipvit, habría supuesto una carga económica y administrativa onerosa para Royal Mail, además de que no tenía ningún interés comercial en ello, de modo que se abstuvo de hacerlo.
18. En aquel momento tampoco había prescrito aún, al menos en el caso de algunas de las prestaciones de los servicios, el plazo establecido en los artículos 73, apartado 6, y 77, apartado 1, de la VATA para que HMRC practicase una liquidación a Royal Mail por el IVA correspondiente. No obstante, HMRC estimó que no debía practicar tales liquidaciones debido a que, según la ley nacional, en este caso, la VATA, en el momento de autos la prestación de los servicios estaba exenta y, además, Royal Mail no había percibido por parte de Zipvit el impuesto devengado por dichas prestaciones. Por otra parte, HMRC consideró que había generado una

confianza legítima respecto a Royal Mail, en el sentido de que esta no tenía obligación de cobrar y declarar el IVA correspondiente a los servicios, por lo que Royal Mail dispondría de una defensa sólida ante las posibles liquidaciones tributarias que se le practicasen en relación con el IVA correspondiente a los servicios.

19. Zipvit recurrió la resolución de reexamen de HMRC ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido]. La vista del recurso tuvo lugar los días 14 y 15 de mayo de 2014. 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 Zipvit 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 HMRC, también había prescrito en gran medida, si no en su totalidad, el plazo para practicar una liquidación a Royal Mail [*omissis*].
20. El First-tier Tribunal declaró que, conforme al Derecho de la Unión, el tipo del impuesto aplicable a los servicios era el tipo normal del IVA, tal como había señalado la sentencia TNT Post UK, y que la exención de los servicios postales prevista en la normativa nacional podía y debía interpretarse en ese mismo sentido, de modo que procedía considerar que los servicios debían gravarse al tipo normal también conforme a la normativa nacional. Este extremo es actualmente pacífico.
21. El First-tier Tribunal desestimó el recurso de Zipvit mediante sentencia de 3 de julio de 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Señaló que no había ninguna deuda fiscal exigible por HMRC frente a Royal Mail, dado que esta no había incluido ningún IVA por las prestaciones de los servicios en sus declaraciones del impuesto, no había efectuado ninguna comunicación voluntaria de IVA no abonado y no había emitido facturas en las que constase el IVA devengado, y que HMRC tampoco había requerido a Royal Mail como deudora del impuesto [*omissis*] [referencias a los números de los apartados de la sentencia del First-tier Tribunal]. 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 [*omissis*]. No se entró a examinar la cuestión de si los principios de orden público, entre ellos el principio de confianza legítima, habrían impedido a HMRC practicar una liquidación a Royal Mail, por considerarse innecesario para la resolución del asunto [*omissis*]. En cualquier caso, Zipvit 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 [*omissis*]. Pese a que la legislación nacional otorga a HMRC un cierto margen de apreciación discrecional para aceptar otras pruebas alternativas que acrediten el pago del IVA [con arreglo al artículo 29, apartado 2, del Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) (Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1995; en lo sucesivo, «VATR»)], lo cual HMRC no había tomado en consideración en sus resoluciones, el First-tier Tribunal señaló que, de haber

considerado debidamente si aceptar tales pruebas alternativas, HMRC habría resuelto inevitable y acertadamente, en el ejercicio de su facultad de apreciación, que procedía rechazar la solicitud de Zipvit de deducir un IVA soportado por los servicios [omissis]. Lo esencial a ese respecto era que la devolución a Zipvit de un IVA soportado hipotéticamente por los servicios supondría un enriquecimiento sin causa para esta sociedad [omissis]. En efecto, Zipvit solo había pagado el precio comercial de los servicios, sin abonar ninguna cuota del IVA, por lo que devolverle una cuota del IVA hipotética correspondiente a la prestación de dichos servicios implicaría, desde el punto de vista económico, que dicha sociedad habría recibido los servicios por un importe claramente inferior a su verdadero valor comercial [omissis].

22. Zipvit recurrió ante el Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], el cual desestimó el recurso. [omissis] [comentario relativo a las diferencias de interpretación entre el First-tier Tribunal y el Upper Tribunal, resueltas por la Court of Appeal]. Actualmente, es pacífico que la expresión «devengado o pagado» se refiere al impuesto devengado o pagado por el comerciante al proveedor. El Upper Tribunal ratificó la resolución del First-tier Tribunal respecto a la controversia sobre las facturas y sobre el ejercicio del margen de apreciación previsto en el artículo 29, apartado 2, del VATR.
23. Zipvit interpuso un recurso ante la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido). Fue en esta instancia en la que se llevó a cabo una investigación exhaustiva de la situación fáctica subyacente en relación con las obligaciones contractuales de Zipvit respecto a Royal Mail y se establecieron los antecedentes de hecho antes expuestos, que actualmente son pacíficos.
24. La Court of Appeal desestimó el recurso de Zipvit [mediante sentencia de 29 de junio de 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Después de analizar minuciosamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la cuestión relativa al IVA «devengado o pagado», planteada en el contexto de la situación fáctica relativa a las obligaciones contractuales de Zipvit, la Court of Appeal concluyó que dicha situación no era un *acte clair* [omissis]. No obstante, la Court of Appeal llegó a la misma conclusión que las instancias inferiores respecto a la controversia sobre las facturas [omissis]. Tras examinar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la Court of Appeal señaló que, para poder ejercer el derecho a deducir el IVA soportado por la prestación de los servicios, era un requisito previo necesario que Zipvit 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, o bien que pudiera aportar material probatorio complementario que acreditase que Royal Mail había ingresado el impuesto correspondiente a HMRC, lo que no era el caso [omissis]. La Court of Appeal coincidió con las instancias inferiores en lo relativo al ejercicio de la facultad de apreciación por parte de HMRC en virtud del artículo 29, apartado 2, del VATR [omissis]. En caso de que HMRC tratase a Zipvit como si esta hubiera soportado un IVA por los servicios, dicha sociedad obtendría un

enriquecimiento sin causa [*omissis*], puesto que se le estaría rebajando, con cargo a los fondos públicos, el precio comercial que había tenido que abonar por los servicios, a pesar de que ese IVA no se habría ingresado en la hacienda pública [*omissis*]. La Court of Appeal consideró que la situación relativa a las facturas constituía un *acte clair*, por lo que no estimó necesario plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia [*omissis*].

El recurso ante la Supreme Court

25. Zipvit ha interpuesto un recurso ante la Supreme Court, solicitando que se falle a su favor tanto en lo relativo a la controversia sobre el IVA «devengado o pagado» como en cuanto a la controversia que atañe a las facturas, incluyendo, en caso necesario, la cuestión relativa al ejercicio de la facultad de apreciación por parte de HMRC en virtud del artículo 29, apartado 2, del VATR. Concluido el debate entre las partes, este Tribunal ha llegado a la conclusión de que ni la controversia sobre el IVA «devengado o pagado» ni la relativa a las facturas pueden considerarse un *acte clair*, por lo que procede consultar al Tribunal de Justicia para que responda a las cuestiones planteadas al final de la presente sentencia. A continuación, se exponen sucintamente las alegaciones presentadas por las partes.

1) La controversia sobre el IVA «devengado o pagado»

26. El artículo 168, letra a), de la Directiva dispone que el comerciante que sea sujeto pasivo del impuesto tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor «el IVA devengado o pagado [...] 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».
27. Zipvit alega que, en las circunstancias del presente litigio, debe considerarse que cada vez que pagó solo el precio comercial que se le cobraba mediante las facturas de Royal Mail (aunque estaba obligada por contrato a abonar adicionalmente el IVA), estaba pagando en realidad una cuota del IVA que debe entenderse integrada en el importe abonado. El importe cobrado por Royal Mail y pagado por Zipvit debe considerarse el precio total, que incluye una base imponible (menor) y el IVA, al tipo impositivo normal, calculado sobre esa base imponible. Por lo tanto, si Royal Mail cobraba a Zipvit 120 GBP en una factura por los servicios, siendo este el precio comercial de los mismos, y Zipvit pagaba solo esa cantidad, debe considerarse que, a pesar de que la factura indicaba que los servicios estaban exentos de IVA, la base imponible (en el sentido de los artículos 73 y 78 de la Directiva) solo ascendía [*omissis*] a 100 GBP y que el importe adicional de 20 GBP (suponiendo que el tipo impositivo fuera del 20 %) correspondía al IVA, que Zipvit tiene ahora derecho a reclamar en concepto de impuesto soportado en relación con las entregas efectuadas a sus clientes. Según Zipvit, esta cuota del IVA integrada en cada pago es el IVA «pagado», en el sentido del requisito normativo, por lo que está incluida en ámbito de aplicación del artículo 168, letra a), de la Directiva.

28. En apoyo de este argumento, Zipvit cita, en particular, los artículos 73, 78 y 90 de la Directiva (cuyos equivalentes en la legislación nacional son los artículos 19, apartado 2, y 26A de la VATA) y la sentencia [de 7 de noviembre de 2013] pronunciada en el asunto Tulică y Plavoşin (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Con carácter subsidiario, aun cuando se entendiese que la cuota integrada del IVA que invoca Zipvit no ha sido «pagada», en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva, esta sociedad alega que el IVA se ha «devengado», en el sentido de la citada disposición, por lo que tiene derecho, sobre esta base, a solicitar su deducción en concepto de IVA soportado.
30. Por cuanto se refiere a la alegación de HMRC de que no puede obligar a Royal Mail a declarar el IVA correspondiente a la prestación de los servicios a Zipvit, esta sociedad aduce que ello es responsabilidad de HMRC (ya sea a causa de su actuación al generar una confianza legítima u otra defensa en la que se ampararía Royal Mail en caso de que HMRC adoptase medidas coercitivas, sin que Zipvit admita que existe tal defensa, ya por haber dejado que prescribiese el plazo para emprender las citadas medidas) y que en ningún caso ello debe impedir que Zipvit ejerza su derecho, al amparo del artículo 168, letra a), a deducir el IVA devengado o pagado.
31. Frente a estas alegaciones, HMRC alega que, en las circunstancias del caso de autos, la Directiva no requiere ni justifica en modo alguno una reformulación retroactiva de los acuerdos comerciales entre Royal Mail y Zipvit, en los que se estipulaba que las facturas de Royal Mail se referirían únicamente al precio comercial que debía abonar Zipvit en contraprestación por los servicios y que Zipvit quedaba obligada por contrato a abonar a Royal Mail una cantidad adicional en concepto de IVA al tipo normal sobre ese precio comercial (lo que solo quedó claro tras la sentencia TNT Post UK). En el transcurso de los hechos, Royal Mail no expidió más facturas reclamando el pago de dicho IVA; no era posible obligarla a emitir tales facturas (y ya ha prescrito el plazo para hacerlo, conforme a lo previsto en la legislación nacional sobre la prescripción de las reclamaciones contractuales); Royal Mail no declaró a HMRC ningún IVA por los servicios (ni un IVA integrado, calculado sobre un precio comercial hipotético inferior, como alega Zipvit, ni el IVA repercutible sobre el precio comercial real); y HMRC no pudo emprender medidas para obligar a Royal Mail a declarar el IVA correspondiente a las prestaciones de los servicios (bien por razones de orden público, incluido el respeto de la confianza legítima generada para Royal Mail, bien por haber prescrito el plazo).
32. Según HMRC, permitir que Zipvit reclame una cuota de IVA hipotéticamente integrada en sus pagos a Royal Mail supondría reformular los hechos de forma completamente teórica y al margen de la realidad, lo cual no aparece en ninguna de las disposiciones de la Directiva. Daría lugar, como acertadamente han concluido las instancias inferiores y la Court of Appeal, a la obtención por Zipvit de un enriquecimiento sin causa a costa del contribuyente (y que le otorgaría una

ventaja frente a sus competidores comerciales), lo que no puede justificarse al amparo de la Directiva. Además, resultaría en una vulneración del principio de neutralidad, que es un elemento clave de la Directiva, en tanto que el IVA soportado que Zipvit pretende deducir no se ha llegado a ingresar en la hacienda pública y que Royal Mail no ha ejercido su función recaudadora para la administración tributaria, tal como requiere dicho principio; en este sentido, HMRC invoca, en particular, las sentencias [de 24 de octubre de 1996,] Elida Gibbs (asunto C-317/94), [EU:C:1996:400], apartado 22, y [de 28 de noviembre de 2013,] MDDP (asunto C-319/12), [EU:C:2013:778], apartados 41 a 43.

33. HMRC alega que el presente asunto difiere de la situación examinada en el asunto que dio lugar a la sentencia Tulică y Plavoşin. En el apartado 37 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia afirmó expresamente que el acuerdo contractual examinado era de naturaleza distinta al del presente asunto. En un supuesto en el que el contrato suscrito entre el proveedor (Royal Mail) y el comerciante (Zipvit) impone a este último la obligación de pagar el precio comercial de los servicios prestados más un importe suplementario que incluya el IVA devengado correspondiente a dicho precio, la jurisprudencia ha señalado que, con arreglo a la correcta interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva, solo puede considerarse «pagado» el IVA cuando el impuesto devengado correspondiente al precio comercial se ha pagado efectivamente, lo que no sucede en este caso. La jurisprudencia ha señalado también que el IVA solo puede considerarse «devengado» cuando exista un título ejecutivo que permita cobrarlo frente a Zipvit y garantizar que se ingresa a la administración tributaria, lo cual tampoco ha sucedido aquí. HMRC se apoya concretamente en [las sentencias] [de 29 de marzo de 2012,] Véleclair (asunto C-414/10; EU:C:2012:183); [de 21 de marzo de 2018,] Volkswagen (asunto C-533/16; EU:C:2017:2040), y [de 12 de abril de 2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens (asunto C-8/17; EU:C:2017:249).
34. HMRC afirma que no cabe deducir de la jurisprudencia que la actuación de la administración tributaria sea relevante a efectos de la aplicación de la Directiva en un asunto de esta naturaleza. Habitualmente, si el proveedor no presenta una declaración y no se aportan facturas con IVA conformes con el artículo 226, puntos 9 y 10, la administración tributaria no sabe qué prestaciones se han realizado y si puede o no practicar una liquidación al proveedor. Por otro lado, y en cualquier caso, no cabe justificar en modo alguno que la actuación de HMRC haya vulnerado los principios del Derecho de la Unión mencionados en [dicha jurisprudencia]. Al igual que sucedía en los asuntos Volkswagen y Biosafe-Indústria de Reciclagens, la situación examinada en el presente asunto se ha producido como consecuencia de un mero error cometido de buena fe por todas las partes: Zipvit, Royal Mail y HMRC.
35. HMRC se ampara, además, en el principio según el cual no está permitida una invocación asimétrica de la Directiva, mediante la cual un operador se beneficia de una exención prevista en la legislación nacional (que la Directiva de hecho no permite) para determinadas prestaciones y solicita simultáneamente la deducción de un IVA soportado con respecto a esas mismas prestaciones. En este sentido,

HMRC se remite, en particular, a la sentencia MDDP [asunto C-319/12]. Alega que, en esencia, Zipvit pretende a un mismo tiempo aprovecharse de que en el presente caso la legislación nacional consideró erróneamente exenta la prestación de los servicios y basarse en la Directiva para reclamar la deducción del IVA con respecto a dicha prestación, lo que vulnera el citado principio. Zipvit niega este extremo.

2) *La controversia sobre las facturas*

36. Zipvit sostiene que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, existe una diferencia esencial entre los requisitos materiales que ha de cumplir una reclamación referente al IVA soportado, incluidos los que recoge el artículo 168, letra a), de la Directiva, y los requisitos formales aplicables a esa reclamación, incluidos los relativos a la presentación de una factura del IVA con arreglo a su artículo 226. El enfoque es estricto en relación con los requisitos materiales, pero está permitido apartarse de los requisitos formales si el operador puede presentar otras pruebas satisfactorias del IVA pagado o devengado. Zipvit se remite, en particular, a las sentencias [de 15 de septiembre de 2006,] *Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos* (asunto C-516/14; EU:C:2016:690); [de 19 de octubre de 2017,] *Paper Consult* (asunto C-101/16; EU:C:2017:775), y [de 21 de noviembre de 2018,] *Vădan* (asunto C-664/16; EU:C:2018:933).
37. En el presente asunto, Zipvit alega haber aportado pruebas válidas alternativas del IVA pagado (concretamente, del pago del IVA integrado que, según afirma, se hallaba incluido en el precio que abonó a Royal Mail) o devengado, según puede deducirse fácilmente, a la luz de la sentencia dictada en el asunto *TNT Post UK*, de las facturas que le envió Royal Mail, junto con la interpretación del acuerdo contractual de prestación de los servicios a los que se referían las facturas. Aduce que HMRC no debió, en el ejercicio de su facultad de apreciación prevista en el artículo 29, apartado 2, del VATR, negarse a aceptar las pruebas alternativas presentadas por Zipvit en apoyo de su solicitud.
38. Según Zipvit, las sentencias dictadas en los asuntos *Volkswagen* y *Biosafe-Indústria de Reciclagens* no tienen la relevancia que afirma HMRC con respecto a la controversia sobre las facturas. Zipvit aduce que la motivación de dichas sentencias se explica por el hecho de que se buscaba garantizar que no se impidiera al operador ejercer en la práctica su derecho a solicitar la deducción del IVA soportado en circunstancias en que se le había inducido a error al recibir una factura que indicaba que la prestación en cuestión no devengaba IVA.
39. Frente a ello, HMRC alega que el sistema de recaudación del IVA previsto en la Directiva, en relación con el principio de neutralidad, concede particular importancia al cumplimiento de los requisitos del artículo 226, puntos 9 y 10, en relación con la presentación de facturas que acrediten el devengo del IVA por una prestación y su importe. En el sistema del IVA intervienen diversas partes que tienen que conocer estas cuestiones adecuadamente para que dicho sistema pueda funcionar de forma eficaz; y la administración tributaria precisa la presentación de

facturas que cumplan adecuadamente esos requisitos, de modo que puedan supervisar la situación y cerciorarse de que el proveedor ha declarado correctamente el IVA repercutido. Por tanto, según HMRC, no es posible la solicitud de deducción del impuesto soportado sin una factura con IVA que cumpla estos concretos requisitos.

40. HMRC respalda la argumentación de la Court of Appeal. Invoca además, en particular, las conclusiones de los Abogados Generales y las sentencias emitidas en los asuntos Volkswagen y Biosafe-Industria de Reciclagens, que, según HMRC, corroboran su alegación de que, para poder solicitar la deducción del IVA soportado por la prestación de los servicios, debería haberse acompañado dicha solicitud de una factura con IVA expedida por Royal Mail que se ajustase a los requisitos del artículo 226, puntos 9 y 10, de la Directiva. Zipvit no solicitó en ningún momento a Royal Mail que le expidiera facturas repercutiendo el IVA devengado sobre precio comercial cobrado por la prestación de los servicios, y es evidente que no tenía la intención de solicitar tales facturas ni de pagar el IVA que habría figurado en ellas. Puesto que Zipvit no ha podido presentar facturas con IVA que apoyen su solicitud de deducción del IVA soportado por las prestaciones de servicios, esta solicitud no puede prosperar. El Derecho de la Unión tampoco sustenta en modo alguno la impugnación de la conclusión de las instancias inferiores y de la Court of Appeal en lo relativo al ejercicio de la facultad de apreciación de que dispone HMRC con arreglo al artículo 29, apartado 2, del VATR.
41. [omissis] [mención de los anexos a la resolución]

Petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia

42. A la luz de lo expuesto, el órgano jurisdiccional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

[omissis] [las cuestiones prejudiciales figuran en el anexo, citado al principio] [omissis]

[omissis]