

Asunto C-43/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

24 de enero de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de enero de 2019

Parte demandante:

Vodafone Portugal — Comunicações Pessoais, S.A.

Parte demandada:

Autoridade Tributária e Aduaneira

I. Objeto del procedimiento principal

Este procedimiento tiene por objeto la demanda presentada por Vodafone Portugal — Comunicações Pessoais, S.A., para que se declare ilegal y se anule parcialmente su autoliquidación del IVA relativa al mes de noviembre de 2016, se revoque la resolución desestimatoria de su recurso de reposición emitida por la Unidade dos Grandes Contribuintes (Delegación de Grandes Contribuyentes) y se le reembolse el importe indebidamente autoliquidado. Se plantea la cuestión de si debe aplicarse IVA a los importes que Vodafone percibe de sus clientes por el incumplimiento de los períodos de permanencia contractuales. (Véase la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-295/17, en la que se abordaron cuestiones que tienen aspectos comunes con las del presente procedimiento).

II. Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 2, 9, 24, 72 y 73.

III. Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Código del IVA: artículos 1, apartado 1, letra a), 4, apartado 1 y 16, apartado 6.

Artículo 1, apartado 1, letra a):

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

a) las transmisiones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, a título oneroso, por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

Artículo 4:

«1 — Serán consideradas prestaciones de servicios las operaciones efectuadas a título oneroso que no tengan la consideración de transmisiones, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes.»

Artículo 16, apartado 6:

«6 — Quedan excluidos de la base imponible a que se refiere el apartado anterior:

a) los intereses devengados por el pago aplazado de la contraprestación y los importes que se perciban como indemnización, en virtud de resolución judicial, por el incumplimiento total o parcial de obligaciones [...]

Lei das Comunicações Eletrónicas (Ley de comunicaciones electrónicas) (Ley n.º 5/2004, de 10 de febrero, en su versión resultante de la Ley n.º 15/2016, de 17 de junio): artículos 48 y 52 A

Artículo 48:

«Contratos

1 — Sin perjuicio de la normativa aplicable a la protección de los consumidores, el suministro de redes públicas de comunicaciones o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas abiertos al público deberá ser objeto de un contrato, en el que constará obligatoriamente, de manera clara, exhaustiva y fácilmente accesible, la siguiente información:

[...]

g) la duración del contrato y las condiciones de renovación, suspensión y terminación de los servicios y del contrato;

[...]

2 — La información relativa a la duración de los contratos, incluidas sus condiciones de renovación y terminación, debe ser clara, comprensible, figurar en un soporte duradero e incluir las siguientes menciones:

- a) cualquier eventual período de permanencia que dependa de la concesión al consumidor de algún tipo de ventaja, identificada y cuantificada, relacionada con la subvención de terminales, la instalación y activación del servicio u otras promociones;
- b) eventuales gastos derivados de la portabilidad de números y otros identificadores;
- c) eventuales gastos derivados de la resolución anticipada del contrato durante el período de permanencia a instancia del abonado, en especial para recuperar los costes asociados a la subvención de terminales, a la instalación y activación del servicio o a otras promociones;

[...]

11 — Durante el período de permanencia, los gastos que el abonado deberá soportar en caso de resolución del contrato a instancia del propio abonado no podrán exceder de los costes en los que el proveedor hubiera incurrido para la instalación del servicio; queda prohibido cobrar contraprestaciones en concepto de indemnización o compensación.

12 — Los gastos resultantes de la resolución anticipada del contrato sujeto a un período de permanencia a instancia del abonado deberán ser proporcionales a la ventaja que se le hubiera concedido, identificada y cuantificada en el contrato, y no podrán corresponder automáticamente al valor total de las cuotas pendientes de vencimiento en la fecha de la resolución.

13 — A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, cuando se hubieran subvencionado terminales, los gastos deberán determinarse de conformidad con la legislación aplicable y, en los demás supuestos, dichos gastos no podrán ser superiores al valor de la ventaja conferida que, en proporción al período convenido de duración del contrato, aun deba recuperar la empresa prestadora del servicio en la fecha en que surta efectos la resolución anticipada.»

Artículo 52 A

«Suspensión y terminación del servicio prestado a abonados que tengan la consideración de consumidores

1 — Cuando los servicios se presten a abonados que tengan la consideración de consumidores, en caso de impago de los importes indicados en la factura, las empresas suministradoras de redes públicas de comunicaciones o servicios de comunicaciones electrónicas abiertos al público deberán remitir un requerimiento al consumidor concediéndole un plazo adicional de 30 días para que realice el

pago, so pena de que se suspenda el servicio y, eventualmente, se resuelva automáticamente el contrato, de conformidad con lo establecido en los apartados 3 y 7, respectivamente.

2 — El requerimiento a que se refiere el apartado anterior deberá remitirse por escrito al consumidor en el plazo de diez días a contar desde la fecha de vencimiento de la factura y en él deberán indicarse específicamente las consecuencias del impago, en particular, la suspensión del servicio y la resolución automática del contrato, e informar sobre las opciones de que dispone para evitarlo.

3 — Dentro del plazo de diez días desde la expiración del plazo adicional previsto en el apartado 1, las empresas suministradoras de redes públicas de comunicaciones o servicios de comunicaciones electrónicas abiertos al público deberán suspender obligatoriamente el servicio durante un período de treinta días en caso de que, transcurrido el plazo antes indicado, el consumidor no hubiera procedido al pago o no hubiera convenido por escrito con la empresa un acuerdo de pago para saldar los importes adeudados.

4 — No procederá la suspensión del servicio cuando, antes de la fecha en la que deba comenzar a aplicarse la suspensión, se impugnen ante la empresa los importes que figuren en la factura alegando la inexistencia o la inexigibilidad de la deuda.

5 — En caso de suspensión conforme a lo previsto en este artículo, se aplicará lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo anterior.

6 — El consumidor podrá lograr que se levante la suspensión abonando los importes adeudados o conviniendo por escrito un acuerdo de pago con la empresa suministradora de redes públicas de comunicaciones o servicios de comunicaciones electrónicas abiertos al público, en cuyo caso dicha empresa deberá restablecer la prestación del servicio con carácter inmediato o, cuando no fuera posible desde el punto de vista técnico, en el plazo de cinco días hábiles a contar desde la fecha de pago o, en su caso, de celebración del acuerdo de pago.

7 — El contrato quedará resuelto de forma automática una vez concluido el período de treinta días de suspensión sin que el consumidor haya procedido al pago de la totalidad de los importes adeudados o celebrado un acuerdo de pago por escrito.

8 — La resolución a que se refiere el apartado anterior se entenderá sin perjuicio del cobro de una contraprestación en concepto de indemnización o compensación por la resolución del contrato durante el período de permanencia, de conformidad y con sujeción a los límites establecidos en el Decreto-Ley n.º 56/2010, de 1 de junio.

9 — Mediando preaviso por escrito al consumidor, con la antelación prevista en el apartado 5 del artículo 52, el impago de cualquier cuota convenida en el acuerdo

de pago llevará obligatoriamente aparejada la resolución del contrato, aplicándose lo dispuesto en el apartado anterior.

10 — El incumplimiento de lo dispuesto en el presente artículo por parte de la empresa suministradora de redes públicas de comunicaciones o servicios de comunicaciones electrónicas abiertos al público, en concreto, por seguir prestando el servicio incumpliendo lo establecido en el apartado 3 o por emitir una factura después del momento en que se debería haber suspendido el servicio, tendrá como consecuencia la inexigibilidad al consumidor de la contraprestación adeudada por el servicio prestado y la obligación de sufragar las costas procesales en que se incurra para cobrar el crédito.

11 — Lo estipulado en el apartado anterior no se aplicará a la emisión de facturas una vez suspendido el servicio que guarden relación con servicios efectivamente prestados antes de la suspensión o con las contraprestaciones legalmente previstas en caso de resolución anticipada del contrato.

12 — En caso de suspensión del servicio por un motivo distinto del impago de facturas se aplicará lo dispuesto en el artículo 52, apartado 1.»

IV. Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El objeto social de VODAFONE PORTUGAL — COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A. (en lo sucesivo, «Vodafone») es la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, en particular, el servicio de comunicaciones electrónicas, el servicio de telefonía fija y el servicio de acceso inalámbrico a Internet.
- 2 En el marco de su actividad, Vodafone celebra con sus clientes diversos contratos de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, de acceso a Internet y de televisión.
- 3 Los clientes pueden celebrar esos contratos sin estipular duración alguna.
- 4 En determinados casos, tales contratos pueden incluir promociones especiales sujetas a requisitos y condiciones de permanencia de los clientes durante un período mínimo predeterminado.
- 5 En esos casos, los clientes se comprometen de forma anticipada a mantener una relación contractual con Vodafone y a utilizar los servicios o bienes que dicha sociedad suministra, durante un período mínimo de tiempo, a cambio de disfrutar de condiciones más ventajosas, normalmente referidas al precio que debe pagarse por los servicios contratados.
- 6 El período mínimo de permanencia o fidelización, como condición de acceso a términos contractuales más ventajosos, resulta esencial para que Vodafone pueda recuperar una parte de la inversión realizada en equipos e infraestructura.

- 7 Para Vodafone, el período mínimo le permite recuperar las diversas inversiones efectuadas, en particular, en concepto de:
 - i) infraestructura global, la cual incluye redes, equipos e instalaciones;
 - ii) captación de clientes, la cual incluye campañas comerciales y de *marketing* y el pago de comisiones a empresas asociadas que se dedican a la captación de clientes;
 - iii) activación del servicio contratado, incluida la instalación en domicilios y oficinas;
 - iv) concesión de ventajas especiales al cliente, incluidos descuentos y servicios gratuitos;
 - v) costes por compra de equipos.
- 8 Si el cliente no estuviera vinculado más que uno o dos meses a contar desde la celebración del contrato, los costes por compra de equipos e instalación y activación del servicio no quedarían compensados con el importe de la contraprestación que Vodafone percibe.
- 9 La inobservancia del período mínimo de permanencia o fidelización lleva aparejado el pago por parte de los clientes de los importes previstos en los respectivos contratos de prestación de servicios, cuya finalidad es disuadir a tales clientes de incurrir en un incumplimiento.
- 10 A partir de agosto de 2016, Vodafone comenzó a determinar el importe que los clientes debían pagar en caso de incumplimiento del período de permanencia sobre la base de las ventajas concedidas al correspondiente cliente al comienzo del contrato que, en la fecha de resolución contractual, no hubieran sido compensadas a Vodafone en el marco de la prestación del servicio.
- 11 El pago del citado importe solo debe efectuarse en caso de incumplimiento por parte del cliente y su objeto es que Vodafone recupere parte de la inversión realizada en particular por la concesión de condiciones comerciales más ventajosas.
- 12 En los contratos con clientes se identifican y cuantifican las ventajas que se les conceden en el momento de la celebración del contrato y se establece un período de permanencia, determinándose el importe que debe pagarse en caso de incumplimiento sobre la base de tales ventajas y en proporción a la parte del período de permanencia cumplido.
- 13 El importe que debe pagarse no puede exceder de los costes que Vodafone haya soportado a efectos de la instalación del servicio.

- 14 Vodafone no liquidaba el IVA sobre los importes que percibía de sus clientes en concepto de incumplimiento del período de permanencia contractual, si bien comenzó a hacerlo a raíz de una inspección fiscal sobre el ejercicio 2012 en la que se practicó una liquidación complementaria del IVA en relación con los citados importes recibidos de sus clientes.
- 15 El 6 de enero de 2017, Vodafone presentó su declaración periódica del IVA correspondiente al mes de noviembre de 2016, abonando al Estado un importe de 620 132,79 euros en concepto de IVA, que se determinó aplicando tipos del 18 %, del 22 % y del 23 % a los importes percibidos por incumplimiento del período de permanencia contractual, de un total de 2 705 527,08 euros.
- 16 A pesar de haber autoliquidado el IVA correspondiente a esos importes, Vodafone considera que no están sujetos a imposición.
- 17 El 13 de octubre de 2017, Vodafone presentó un recurso de reposición contra la citada autoliquidación del IVA, en el que discutía parcialmente su legalidad, en lo que respecta a la sujeción al IVA de los importes antes citados.
- 18 El recurso de reposición se tramitó ante la Delegación de Grandes Contribuyentes.
- 19 El 8 de enero de 2018, se notificó a Vodafone la resolución desestimatoria expresa de su recurso de reposición.
- 20 Los contratos tipo celebrados por Vodafone con sus clientes contienen «compromisos de permanencia» vinculados a determinadas condiciones especiales y estipulan los gastos que se adeudarían en caso de resolución anticipada del contrato.
- 21 En 2012 Vodafone no liquidaba el IVA sobre los importes que percibía de sus clientes por incumplimiento del período de permanencia, lo cual motivó que la Delegación de Grandes Contribuyentes iniciara una inspección en relación con el ejercicio 2012 y que se girara una liquidación complementaria del IVA en relación con las indemnizaciones cobradas por el incumplimiento del período de permanencia contractual.
- 22 Vodafone interpuso un recurso judicial contra las citadas liquidaciones del IVA correspondientes al ejercicio 2012.

V. Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

La cuestión que se suscita en el presente procedimiento es, en esencia, si debe aplicarse el IVA a los importes que Vodafone percibe de sus clientes por incumplimiento de los períodos de permanencia, calculados de conformidad con lo dispuesto en las cláusulas contractuales.

En su resolución sobre el recurso de reposición, la Autoridade Tributária e Aduaneira estimó, en resumen, que *«las citadas indemnizaciones tienen por objeto compensar el lucro cesante y se derivan del cumplimiento de obligaciones asumidas en virtud de contratos de prestación de servicios, de modo que constituyen una contraprestación de operaciones sujetas a IVA»* y que *«en lo que respecta a su calificación a efectos del Código del IVA, las indemnizaciones [controvertidas] constituyen una contraprestación por una prestación de servicios sujeta y no exenta»*.

Vodafone aduce, en particular, que la cláusula de permanencia recogida en los contratos que celebra Vodafone Portugal es una cláusula penal asimilable a una «liquidated damages clause», y que, para poder llegar a la conclusión de que las indemnizaciones están sujetas al IVA, es preciso acreditar el carácter oneroso de la operación y la existencia de una relación sinalagmática entre la prestación del servicio y el importe abonado. Una vez resuelto el contrato entre el cliente y Vodafone, el pago de la indemnización contractualmente prevista no tiene como contrapartida una prestación de servicios. Además, tales indemnizaciones, al no constituir la contraprestación de ninguna operación y estar dirigidas a reparar un daño, no están sujetas al IVA en la medida en que no subyace a ellas una transmisión de bienes o una prestación de servicios. El importe que Vodafone recibe no es una contraprestación por una prestación de servicios al cliente, dado que su pago se produce una vez extinguido el contrato y tiene única y exclusivamente por objeto cubrir los daños ocasionados por el incumplimiento y la resolución anticipada del contrato.

La Autoridade Tributária e Aduaneira aduce, en particular, que los contratos de permanencia elaborados por Vodafone y puestos a disposición de sus clientes no contienen, en sí, ninguna cláusula penal en el sentido jurídico de dicho término. Aun en el supuesto de que se tratase de una cláusula penal, el importe fijado estaría en todo caso sujeto a IVA dado que constituiría una indemnización por lucro cesante única y exclusivamente referida a los costes en que se haya incurrido para la prestación de los servicios al inicio del contrato que, en la fecha de resolución, aún no hubieran sido cobrados. En caso de incumplimiento del mencionado período de permanencia, Vodafone cobra a sus clientes una suma determinada acorde a los gastos de instalación, descuentos y ventajas, los cuales constituyen servicios que se prestan al inicio del contrato. La desvinculación de una de las partes del contrato es la contrapartida de la percepción del importe de que se trata, que está sujeto a IVA.

VI. Cuestiones prejudiciales

1) *¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 9, 24, 72 y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, en el sentido de que constituye una prestación de servicios sujeta a IVA que un operador de comunicaciones electrónicas cobre a sus antiguos clientes (a los que ha concedido ventajas promocionales que pueden consistir en la gratuidad de los*

costes de instalación, de activación del servicio, de portabilidad o de equipos o en la aplicación de tarifas especiales, a cambio de su compromiso de respetar un período de permanencia, que no han cumplido por motivos que les son imputables) un importe que, por imperativo legal, no puede exceder de los costes en los que la empresa suministradora haya incurrido para la instalación del servicio y debe ser proporcional a la ventaja concedida al cliente, identificada y cuantificada como tal en el contrato celebrado, por lo que no puede corresponder automáticamente al valor total de las cuotas pendientes de vencimiento en la fecha de la resolución?

2) *A la luz de las normas antes citadas, ¿impide que tales importes se califiquen como contraprestación de una prestación de servicios el hecho de que se exijan una vez resuelto el contrato, cuando el operador ya no presta servicios al cliente, y de que no se haya efectuado un consumo concreto después de la resolución del contrato?*

3) *A la luz de las normas antes citadas, ¿debe excluirse que el referido importe sea una contraprestación por la prestación de servicios por el hecho de que el operador y sus antiguos clientes hayan definido de forma anticipada, por imperativo legal, en el marco de un contrato de adhesión, la fórmula para calcular el importe que los antiguos clientes deberán abonar en caso de incumplir el período de permanencia previsto en el contrato de prestación de servicios?*

4) *A la luz de las normas antes citadas, ¿debe excluirse que el referido importe sea una contraprestación por la prestación de servicios cuando el importe controvertido no corresponde a aquel que el operador habría recibido durante el resto del período de permanencia en caso de que no se hubiera resuelto el contrato?*