



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 10 de abril de 2019\*

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Gestor de notificaciones judiciales y embargos — Ejecución forzosa — Tasas de ejecución determinadas por ley — Práctica administrativa de las autoridades nacionales competentes que considera que dichas tasas incluyen el IVA — Principios de neutralidad y de proporcionalidad»

En el asunto C-214/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Distrito de Sopot, Sala Primera de lo Civil, Polonia), mediante resolución de 8 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2018, en el procedimiento incoado por

**H.W.**

con intervención de:

**PSM «K»**,

**Aleksandra Treder**, que actúa en calidad de gestora de notificaciones judiciales y embargos del Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunal de Distrito de Sopot),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente) y la Sra. L.S. Rossi, 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 la Sra. Treder, por el Sr. M.S. Tokarz, radca prawny, y por el Sr. J. Martini, doradca podatkowy;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y por las Sras. A. Armenia y B. Sasinowska, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: polaco.

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

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, 2, apartado 1, letras a) y c), 73 y 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento incoado por H.W. relativo a la decisión de la Sra. Aleksandra Treder, gestora de notificaciones judiciales y embargos encargada de llevar a cabo un procedimiento de ejecución forzosa contra él, de añadir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) al importe de los gastos de ejecución correspondientes.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El considerando 5 de la Directiva 2006/112 es del siguiente tenor:

«Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor.»

- 4 El artículo 1 de esta Directiva dispone:

«1. La presente Directiva regula el sistema común del [IVA].

2. El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

- 5 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva establece lo siguiente:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6 A tenor del artículo 9, apartado 1, de la misma Directiva:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

7 El artículo 13 de la Directiva 2006/112 dispone:

«1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

[...]»

8 Con arreglo al artículo 73 de esta Directiva:

«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, párrafo primero, letra a), de dicha Directiva dispone:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

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

10 De acuerdo con el artículo 193 de la citada Directiva, «serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada».

## *Derecho polaco*

### *Constitución de la República de Polonia*

- 11 La Constitución de la República de Polonia, de 2 de abril de 1997 (Dz. U. de 1997, n.º 78, posición 483), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, establece en su artículo 217:
- «Se determinarán por ley la sujeción al impuesto y a otras contribuciones públicas, la condición de sujeto pasivo, el objeto y los tipos impositivos, los principios de concesión de reducciones y amortizaciones, así como las categorías de sujetos pasivos exentos del impuesto.»

### *Ley del IVA*

- 12 El artículo 15, apartados 1, 2 y 6, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004, en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2017, posición 1221) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica de las mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Se entenderá por actividad económica toda actividad de producción, comercio o prestación de servicios, incluidas las consistentes en obtener recursos naturales, las actividades agrícolas y las profesiones liberales. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

6. No están sujetos al impuesto los organismos de la Administración pública y sus autoridades subordinadas, en la medida en que desempeñen funciones establecidas en disposiciones especiales y cuyo cumplimiento les haya sido encomendado, con excepción de las operaciones realizadas en virtud de contratos de Derecho privado.»

- 13 El artículo 19a, apartado 1, de la Ley del IVA establece:

«La deuda tributaria nacerá en el momento de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, sin perjuicio de lo previsto en los apartados 5 y 7 a 11 del presente artículo y en los artículos 14, apartado 6, 20 y 21, apartado 1.»

- 14 El artículo 29a, apartados 1 y 6, punto 1, de esta Ley dispone:

«1. Constituirá la base imponible, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 a 5 y en los artículos 30a a 30c, 32, 119 y 120, apartados 4 y 5, todo aquello que, en concepto de pago por la adquisición, reciba o haya de recibir el proveedor o el prestador del servicio del adquirente, el destinatario del servicio o un tercero, incluidos los suplementos, subvenciones y demás recargos de naturaleza similar recibidos por el proveedor o el prestador que influyan directamente en el precio de los objetos entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.

[...]

6. La base imponible comprende:

- 1) los impuestos, derechos, tasas y otros tributos de naturaleza similar, con excepción del propio IVA [...].».

*Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos y ejecución judicial*

15 Los gestores de notificaciones judiciales y embargos están sujetos a las disposiciones de la ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos y ejecución judicial), de 29 de agosto de 1997, en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2017, posición 1277) (en lo sucesivo, «Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos»).

16 El artículo 28 de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos dispone:

«El gestor de notificaciones judiciales y embargos está sujeto a las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta, a la seguridad social y al seguro de enfermedad universal relativo a las personas que ejercen una actividad económica no agrícola.»

17 Conforme al artículo 34 de la misma Ley:

«Los costes de la actividad del gestor de notificaciones judiciales y embargos comprenderán:

- 1) los costes de personal y de material soportados en el marco del procedimiento de ejecución;
- 2) los gastos para garantizar la seguridad de los bienes incautados y de protección personal que sean necesarios, así como los gastos de seguro del despacho y del seguro de responsabilidad civil del gestor de notificaciones judiciales y embargos;
- 3) los gastos de desplazamiento al lugar de establecimiento del gestor de notificaciones judiciales y embargos, los gastos de franqueo, los desembolsos, los gastos de transporte de los bienes muebles de pequeño tamaño que no requieren ningún transporte especializado;
- 4) las cuotas obligatorias abonadas al colegio de gestores de notificaciones judiciales y embargos con arreglo a la ley;
- 5) los demás gastos necesarios para la realización de los actos de ejecución y de los actos previstos por la ley, que no estén comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 39.»

18 A tenor del artículo 35 de la citada Ley:

«El gestor de notificaciones judiciales y embargos sufragará los costes mencionados en el artículo 34 con las tasas de ejecución por él recaudadas.»

19 Conforme al artículo 43 de la misma Ley:

«El gestor de notificaciones judiciales y embargos cobrará tasas de ejecución por la ejecución forzosa y los demás actos previstos por la ley.»

20 El artículo 49 de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos dispone:

«1. Por la ejecución de reclamaciones de cantidad, el gestor de notificaciones judiciales y embargos cobrará al deudor una tasa proporcional que ascenderá al 15 % del valor del crédito cobrado, si bien no será en ningún caso inferior a una décima parte del salario mensual medio ni superior a treinta veces este [...]

1a. En los casos previstos en el apartado 1, el gestor de notificaciones judiciales y embargos cobrará al deudor una tasa proporcional al importe del crédito ejecutado.

[...]

7. A solicitud del deudor, las tasas a que se refieren los apartados 1 y 2 podrán ser reducidas. [...]

10. Previo examen de la solicitud a que se refiere el apartado 7, en particular teniendo en cuenta el esfuerzo realizado por el gestor de notificaciones judiciales y embargos o las circunstancias económicas del solicitante y sus ingresos, el tribunal podrá reducir las tasas mencionadas en los apartados 1 y 2.»

21 El artículo 51 de dicha Ley establece lo siguiente:

«1. Las tasas definitivas fijas ascenderán al 20 % del salario base mensual medio en lo que respecta a:

- 1) la entrega de un bien inmueble y la retirada de los bienes muebles situados en este último; en caso de actividades comerciales e industriales, las tasas se percibirán por cada habitación que forme parte de la empresa;
- 2) la designación de un administrador de un bien inmueble o de una empresa, y la designación de un conserje del bien inmueble;
- 3) la evacuación de bienes y de personas de los locales, siendo aplicables a cada habitación distintas tasas;
- 4) la ejecución del embargo de bienes.

2. Con motivo de la liberación de viviendas, no se aplicarán a las siguientes habitaciones tasas distintas: entradas, dormitorios, pasillos, verandas, cuartos de baño, sótanos, logias y similares.

3. Con ocasión de la evacuación de espacios y locales no residenciales, en particular garajes, cuadras, establos o tiendas, cada espacio dará derecho a distintas tasas, del mismo modo que las habitaciones.»

22 El artículo 54 de dicha Ley prevé:

«La entrega al acreedor, en casos distintos de los enumerados en el artículo 51, estará sometida a tasas definitivas fijas que ascenderán al 15 % del salario mensual medio, que se incrementarán en un 100 % respecto a los procedimientos de ejecución derivados de una nueva vulneración de los derechos de propiedad.»

23 A tenor del artículo 63, apartado 4, de la misma Ley:

«Entre los ingresos del gestor de notificaciones judiciales y embargos [...] se incluyen las tasas de ejecución liquidadas y recaudadas cada mes y las dietas recibidas en concepto de desplazamiento [...], todo ello reducido en el importe de los gastos de la actividad de ejecución y en los importes mencionados en este artículo.»

*Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas*

- 24 La ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas), de 26 de julio de 1991, en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2018, posición 200), establece en su artículo 14, apartado 1, segunda frase:

«En lo que respecta a los sujetos pasivos que venden bienes y servicios sujetos al IVA, tendrán la consideración de renta obtenida de esas ventas los ingresos una vez deducido el IVA devengado.»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 25 El acreedor de H.W., PSM «K», encomendó a la Sra. Treder, gestora de notificaciones judiciales y embargos ante el Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunal de Distrito de Sopot, Polonia), que incoara un procedimiento de ejecución forzosa contra el deudor. Mediante resolución de 4 de octubre de 2016, la Sra. Treder puso fin a dicho procedimiento y liquidó las tasas correspondientes con arreglo al artículo 49, apartado 1, de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos, añadiendo el IVA a dicho importe.
- 26 El representante procesal del deudor, no compareciente, interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Distrito de Sopot, Sala de lo Civil I), alegando que la gestora de notificaciones judiciales y embargos había incurrido en un error al incrementar las tasas en la cuantía del IVA, debido a que dichas tasas, fijadas con arreglo al artículo 49, apartado 1, de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos, ya incluían el IVA.
- 27 Mediante resolución de 9 de marzo de 2017, este órgano jurisdiccional, previa solicitud conjunta de las partes, decidió suspender el procedimiento hasta que el Sąd Najwyższy (Tribunal Supremo, Polonia) se pronunciara sobre la cuestión de si el importe de las tasas liquidadas por un gestor de notificaciones judiciales y embargos con arreglo a dicha disposición debía incrementarse en la cuantía del IVA o si dicho impuesto ya estaba incluido en el importe de esas tasas.
- 28 El 27 de julio de 2017, el Sąd Najwyższy (Tribunal Supremo) declaró que el gestor de notificaciones judiciales y embargos no podía aumentar en la cuantía del IVA las tasas cobradas con arreglo al artículo 49, apartado 1, de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos. Según dicho órgano jurisdiccional, el hecho de que en la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos no se mencione la posibilidad de añadir el importe del IVA a dichas tasas obliga a considerar que, en virtud del apartado 1 del artículo 29a de la Ley del IVA, en relación con el apartado 6, punto 1, de dicho artículo, esas tasas constituyen créditos brutos que ya incluyen el IVA.
- 29 Tras la reanudación del procedimiento ante el Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Distrito de Sopot, Sala de lo Civil I), la gestora de notificaciones judiciales y embargos solicitó a dicho órgano jurisdiccional que planteara al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial con el fin de determinar si se ajusta a lo dispuesto en la Directiva 2006/112 la posición que considera que las tasas liquidadas por el gestor de notificaciones judiciales y embargos conforme al artículo 49, apartado 1, de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos incluyen la cuantía del IVA devengado.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente explica que las tasas a las que el gestor de notificaciones judiciales y embargos tiene derecho por las prestaciones efectuadas en relación con un procedimiento de ejecución forzosa están determinadas por ley. Antes del 9 de junio de 2015, este gestor se consideraba incluido en la exención prevista en el artículo 15, apartado 6, de la Ley del IVA y, por tanto, no sujeto al IVA por estas prestaciones. En virtud de una posición del Ministro de Hacienda adoptada en esa fecha, se consideró que el gestor de notificaciones judiciales y embargos no estaba comprendido en el ámbito



de aplicación de dicha disposición y que, por lo tanto, estaba sujeto al IVA por dichas prestaciones. Además, se indicaba que el IVA devengado está incluido en el importe de las tasas cobradas. Sin embargo, este cambio no conllevó ninguna modificación de la Ley nacional que regula los límites del importe de las tasas aplicables. Por consiguiente, las tasas de ejecución de dicho gestor se redujeron efectivamente en el importe correspondiente al IVA devengado.

- 31 El 6 de marzo de 2017, el Sąd Najwyższy (Tribunal Supremo) confirmó la referida posición del Ministro de Hacienda. Dicho órgano jurisdiccional estimó que el gestor de notificaciones judiciales y embargos está sujeto al artículo 15, apartado 1, de la Ley del IVA, en relación con el apartado 2 de dicho artículo, debido a que ejerce su actividad no como organismo de Derecho público, sino como trabajador autónomo, en el marco de una profesión liberal, de modo que no puede acogerse a la exención prevista en el artículo 15, apartado 6, de dicha Ley y en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 32 El órgano jurisdiccional remitente hace suya la interpretación según la cual el gestor de notificaciones judiciales y embargos está sujeto al IVA por los actos de ejecución forzosa que realiza. Además, estima que es fundada la posición del Sąd Najwyższy (Tribunal Supremo) según la cual dicho gestor no puede incrementar las tasas cobradas en el importe del IVA.
- 33 Sin embargo, dado que no se ha producido ninguna modificación legislativa que disponga un aumento de las tasas que han de cobrarse, de modo que incluyan los costes de sujeción al IVA de los gestores de notificaciones judiciales y embargos, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Unión y, más concretamente, con los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, de la posición del Sąd Najwyższy (Tribunal Supremo) expuesta en el apartado 28 de la presente sentencia, según la cual procede considerar que las tasas de ejecución de dichos gestores constituyen créditos brutos que ya incluyen el IVA.
- 34 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por un lado, si el hecho de considerar que las tasas cobradas por los gestores de notificaciones judiciales y embargos ya incluyen el IVA implica la infracción de la norma con arreglo a la cual el impuesto debe ser soportado por el consumidor final y, por otro lado, en esencia, si el principio de proporcionalidad, tal como ha sido interpretado en el punto 2 del fallo de la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), se opone a que el importe de los derechos pueda incluir ya el IVA.
- 35 En estas circunstancias, el Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Distrito de Sopot, Sala de lo Civil I) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A la luz del régimen del [IVA] que establece la Directiva [2006/112], en particular sus artículos 1, 2, apartado 1, letras a) y c), y 73 en relación con el artículo 78, apartado 1, letra a), y del principio de neutralidad del IVA, que de allí se desprende y que consta entre los principios generales del Derecho de la Unión, habida cuenta del tenor del artículo 29a, apartados 1 y 6, punto 1, de la [Ley del IVA], en relación con el artículo 49, apartado 1, y con los artículos 35 y 63, apartado 4, de la [Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos], ¿es lícito considerar que las tasas de ejecución que cobran los gestores de notificaciones judiciales y embargos incluyen el importe del IVA?

En caso de respuesta afirmativa a la pregunta anterior,

- 2) A la luz del principio de proporcionalidad, que consta entre los principios generales del Derecho de la Unión, ¿es lícito considerar que el gestor de notificaciones judiciales y embargos (obligado a facturar el IVA por los actos de ejecución que realice) dispone efectivamente de todos los medios



legales necesarios para cumplir adecuadamente con su obligación fiscal si se considera que las tasas de ejecución que cobra en virtud de la Ley de gestores de notificaciones judiciales y embargos y ejecución judicial incluyen el importe del IVA?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 36 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica administrativa de las autoridades nacionales competentes, como la controvertida en el litigio principal, según la cual el IVA relativo a las prestaciones de servicios realizadas por un gestor de notificaciones judiciales y embargos en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa se considera incluido en las tasas cobradas por este.
- 37 Con carácter preliminar, procede indicar, en primer lugar, que la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó la 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), sin introducir cambios de fondo con respecto a esta última. Como las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 tienen un alcance en esencia idéntico al de las disposiciones pertinentes de la Directiva 77/388, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última también resulta de aplicación a la Directiva 2006/112.
- 38 En segundo lugar, como se desprende del apartado 32 de la presente sentencia, las cuestiones planteadas se basan en la premisa de que, por un lado, un gestor de notificaciones judiciales y embargos, como es el caso de la gestora de que se trata en el litigio principal, ejerce una actividad económica que no está comprendida en el régimen de no sujeción previsto en el artículo 13 de la Directiva 2006/112 para los organismos de Derecho público y, por otro lado, el Derecho nacional no permite incrementar en la cuantía del IVA devengado las tasas cobradas por una prestación de ejecución forzosa efectuada por un gestor de notificaciones judiciales y embargos.
- 39 Ha de señalarse que la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones planteadas se basa en la hipótesis de que esas premisas son exactas.
- 40 Debe recordarse, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112, el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición.
- 41 A este respecto, de los artículos 2, apartado 1, y 9 de esta Directiva se desprende que dicho sistema común se basa en el principio general de que toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de enero de 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, apartado 36). Está por tanto sujeta al IVA cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2013, Comisión/Francia, C-197/12, no publicada, EU:C:2013:202, apartado 30).
- 42 En segundo lugar, en lo que respecta a la posibilidad de establecer una excepción al principio general de que el IVA es aplicable a cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que todas las exenciones deben ser expresas y precisas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 19). Por otra parte, los términos empleados para designar una exención han

de interpretarse, en cualquier caso, estrictamente (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 49 y jurisprudencia citada).

- 43 De ello se deduce que, cuando una prestación de servicios no forma parte de las exenciones previstas por la Directiva 2006/112, esa prestación está sujeta al IVA, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.
- 44 En tercer lugar, de conformidad con el artículo 193 de la Directiva 2006/112, estará obligado al pago del IVA el sujeto pasivo que efectúe la prestación de servicios gravada.
- 45 Por consiguiente, cuando un gestor de notificaciones judiciales y embargos efectúa una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal está obligado al pago del IVA por esta operación porque dicha prestación no forma parte de las exenciones previstas por la citada Directiva.
- 46 Por lo que respecta a la determinación de la base imponible del IVA devengado en el caso de autos, de los artículos 73 y 78, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, en el caso de una prestación de servicios, la base imponible estará constituida, con excepción del propio IVA, por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a la prestación en cuestión, del adquirente, del destinatario o de un tercero.
- 47 En cambio, dicha Directiva no contiene ninguna norma expresa sobre la cuestión de si las tasas del gestor de notificaciones judiciales y embargos deben incluir el IVA devengado. Por consiguiente, corresponde a los Estados miembros resolver esta cuestión.
- 48 En el caso de autos, como se desprende del apartado 38 de la presente sentencia, según el Derecho nacional, no puede añadirse ningún importe de IVA a la cuantía de las tasas de ejecución cobradas por un gestor de notificaciones judiciales y embargos. Dado que, como se ha expuesto en el apartado 46 de la presente sentencia, la base imponible estará constituida, con excepción del propio IVA, por la totalidad de la contraprestación obtenida, debe considerarse que el importe de las tasas en cuestión incluye ya este impuesto.
- 49 Esta interpretación respeta también el principio de neutralidad del IVA. En efecto, permite a los sujetos pasivos contribuir al pago del IVA, en la misma proporción, sobre la totalidad del importe cobrado en concepto de operaciones imponibles.
- 50 Además, dicha interpretación es conforme con el principio según el cual el IVA es un impuesto que debe soportar el consumidor final. En efecto, dado que, en virtud del Derecho nacional, no es posible añadir al importe de las tasas aplicables un suplemento correspondiente al IVA devengado, el hecho de considerar que ese importe incluye ya el impuesto da lugar a que la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades tributarias no sea superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que ha servido de base para el cálculo del IVA, que grava en definitiva a dicho consumidor (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, *Tulică y Plavoşin*, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartados 34 y 35).
- 51 La misma interpretación respeta también el principio de proporcionalidad, puesto que no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo vinculado a la necesidad de garantizar la percepción de dicho impuesto y que esta manera de determinar la base imponible es compatible con el principio básico del sistema común del IVA, expuesto en los apartados 40 a 41 de la presente sentencia, a saber, la sujeción al IVA de toda actividad económica.

- 52 Esta conclusión no resulta desvirtuada por la interpretación del principio de proporcionalidad realizada en el punto 2 del fallo de la sentencia de 26 de marzo de 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), que subyace a la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, ha de recordarse que, en dicho punto 2, el Tribunal de Justicia declaró que el principio de proporcionalidad no se opone a una disposición del Derecho nacional en virtud de la cual un gestor de notificaciones judiciales y embargos ha de responder con todos sus bienes de la cuota del IVA devengado por la venta de un inmueble realizada mediante ejecución forzosa en caso de no cumplir con su obligación de recaudar e ingresar dicho impuesto, siempre que disponga efectivamente de todos los medios legales necesarios para cumplir dicha obligación. Esta respuesta debe interpretarse teniendo en cuenta las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de marzo de 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), que son distintas de las del litigio principal. En efecto, el asunto que dio lugar a esa sentencia, a diferencia del caso de autos, se refería a la situación de un gestor de notificaciones judiciales y embargos no como sujeto pasivo del IVA sino como deudor de dicho impuesto por cuenta de otro sujeto pasivo, que no había podido disponer del precio obtenido en el marco de la venta forzosa en cuestión ni abonar el IVA correspondiente en los plazos previstos por el Derecho nacional hasta que el órgano jurisdiccional nacional competente dio su consentimiento. Además, en el litigio principal del presente asunto, de los datos comunicados al Tribunal de Justicia no se desprende que se prive al gestor de notificaciones judiciales y embargos de medios jurídicos que le permitan cumplir con su obligación tributaria en calidad de sujeto pasivo del IVA.
- 53 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica administrativa de las autoridades nacionales competentes, como la controvertida en el litigio principal, según la cual el IVA relativo a las prestaciones de servicios realizadas por un gestor de notificaciones judiciales y embargos en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa se considera incluido en las tasas cobradas por este.

### Costas

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

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

**Las disposiciones 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 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, y los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica administrativa de las autoridades nacionales competentes, como la controvertida en el litigio principal, según la cual el IVA relativo a las prestaciones de servicios realizadas por un gestor de notificaciones judiciales y embargos en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa se considera incluido en las tasas cobradas por este.**

Firmas