

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA OCTAVA), DE 3 DE JUNIO DE 2021

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València¹
(España)*

Asunto: C-182/20

Partes: *BE y DT y Administración Provincial de Hacienda de Suceava (Rumanía), Dirección General Regional de Hacienda de Iasi (Rumanía), Accer Upurl Suceava y EP*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Regularización de las deducciones – Procedimiento concursal – Normativa nacional que establece la denegación automática de la deducción del IVA correspondiente a operaciones imponibles anteriores a la apertura de dicho procedimiento»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

DT es socio y administrador de BE, una sociedad que realizaba una actividad económica sujeta al IVA. BE fue declarada en quiebra y fue objeto de una inspección que concluyó en una liquidación en noviembre de 2015, la cual obligaba a BE a abonar aproximadamente 132.000€ como consecuencia de la regularización de las deducciones del IVA comprendido entre mayo de 2013 y febrero de 2014. El motivo de la regularización era que las autoridades tributarias consideraron que BE había dejado de realizar una actividad económica al ser declarado en quiebra, y que las operaciones de liquidación y venta de los bienes consecuentes no tienen finalidad económica.

BE y DT presentaron una reclamación, que fue desestimada, un recurso, que también lo fue y, posteriormente, un recurso de revisión, alegando vulneración de la Directiva del IVA, ya que argumentan que antes de ser declarada en quiebra

¹ El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

y durante el procedimiento concursal la empresa estaba válidamente inscrita como sujeto pasivo del IVA, por lo que las actividades relacionadas con el procedimiento (venta de mercancías e inmuebles y arrendamiento de inmuebles) se mantuvieron dentro del ámbito de aplicación del IVA.

En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Suceava decidió suspender el procedimiento y plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, por la cual preguntan si el derecho interno, por el cual la apertura del procedimiento concursal debe considerarse en sí misma causa de extinción del derecho a la deducción, debido a que las operaciones realizadas en dicho procedimiento no tienen finalidad económica, es compatible con la Directiva del IVA; concretamente si:

«La Directiva [del IVA], así como los principios de neutralidad fiscal, del derecho a la deducción del IVA y de seguridad jurídica en materia tributaria, ¿se oponen, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional por la que, simultáneamente a la apertura del procedimiento concursal del operador económico, se le imponen, de forma automática y sin más comprobación, la regularización del IVA mediante la denegación de la deducción del IVA correspondiente a determinadas operaciones gravadas anteriores a la apertura del procedimiento concursal y la obligación de pagar el IVA deducible? ¿Se opone el principio de proporcionalidad, en circunstancias como las del litigio principal, a tal normativa nacional, habida cuenta de las consecuencias económicas sobre el operador económico y del carácter definitivo de esa regularización?»

2. Comentario

El tribunal remitente pregunta si los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA se oponen a una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal de un operador económico conlleva la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra.

La finalidad del mecanismo de regularización de las deducciones es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción solo en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto.

En el sistema común del IVA solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. En este caso, las autoridades tributarias regularizaron las deducciones del IVA efectuadas por BE porque consideraban que la declaración de quiebra de la empresa pone fin a sus actividades económicas. Eso es justamente lo que se plantea, si cabe considerar que una actividad económica ha cesado como consecuencia de la declaración de quiebra del operador económico afectado, teniendo en cuenta que, según las normas de Derecho nacional, las operaciones realizadas con posterioridad a la declaración solo pueden servir para liquidar los activos de dicho operador en beneficio de sus acreedores.

El artículo 9 de la Directiva del IVA establece que serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. Se trata de un ámbito de aplicación amplio, ya que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines y resultados, por lo que el mero hecho de que se abra un procedimiento concursal, aunque cambie sus finalidades y éstas se refieran a la liquidación a efectos del pago de las deudas, no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de la empresa.

Asimismo, aunque la apertura de un procedimiento concursal generalmente implique la desaparición de la empresa, mientras que ésta prosiga con sus actividades compite con otros sujetos pasivos que realizan prestaciones similares a las suyas, por lo que, a la vista del principio de neutralidad fiscal, dos operaciones similares desde el punto de vista del consumidor no han de ser tratadas de forma diferente.

Además, en este caso BE siguió inscrita como sujeto pasivo durante el procedimiento concursal, y las autoridades tributarias sometieron al IVA las operaciones realizadas en ese procedimiento, de lo que se deduce que BE prosiguió con su actividad económica a pesar de haber sido declarada en quiebra, por lo que no puede suponerse que la apertura del procedimiento concursal haya roto la relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios para las operaciones posteriores, ni que el sujeto pasivo se vea obligado a ingresar el importe del IVA deducido. En ese sentido, la posibilidad de que el sujeto pasivo afectado en un segundo momento solicite que las cuantías le sean devueltas porque prosiguió con su actividad económica no puede paliar la limitación de su derecho a la deducción resultante de la obligación de regularización.

También se aprecia que el hecho de exigir a la empresa afectada por la regularización el ingreso efectivo del IVA presuntamente devengado constituye un obstáculo a la deducción del IVA soportado, porque se obliga a comprometer fondos, los cuales sí que podrán ser utilizados por empresas no declaradas en quiebra.

3. Fallo

Debido a todo eso, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial diciendo que los artículos 184 a 186 de la directiva del IVA se oponen a una normativa nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal supone una obligación para el operador económico de regularizar las deducciones del IVA que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura del procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica del operador.

Por lo tanto, y en virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara que «Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a

una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un operador económico —que implica la liquidación de sus activos en beneficio de sus acreedores— conlleva automáticamente la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones del impuesto sobre el valor añadido que efectuó por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura de tal procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica de dicho operador, en el sentido del artículo 9 de la citada Directiva, en particular a efectos de la liquidación de la empresa afectada».