

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA SEXTA)

---

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de Alicante (España)*

*Miembro de AEDAF*

**Asunto:** C-398/20.

**Partes:** *ELVOSPOL s.r.o. y Odvolací finanční reditelství*

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90 – Reducción de la base imponible del IVA – Impago total o parcial del precio por declaración del deudor en concurso de acreedores – Requisitos impuestos por normativa nacional para la rectificación del IVA devengado – Requisito de que el derecho de crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración en concurso de la sociedad deudora – Incumplimiento».

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen del litigio radica en la dispar interpretación que de la facultad de rectificar la base imponible del IVA –contenida en el artículo 44, apartado 1 de la Ley checa del IVA– realizan, de una parte, la Administración Tributaria de este país y, de otra parte, la demandante.

En efecto, a resultas de una entrega de bienes efectuada en noviembre de 2013 por ELVOSPOL a la entidad Mont y de la posterior declaración judicial en concurso de esta en mayo de 2014, la sociedad vendedora procedió (tanto en su declaración de IVA correspondiente a mayo 2015, como en una ulterior declaración complementaria) a la rectificación de su base imponible, de acuerdo con el artículo 44, apartado 1 de la Ley del IVA, ante el impago de la factura por parte de la adquirente.

Frente a ello, la Delegación de Hacienda de la Región de Bohemia Meridional señaló que tal rectificación era improcedente, al entender que en este caso el

artículo mencionado no otorgaba al sujeto pasivo el derecho a rectificar su base imponible. Este acto administrativo fue recurrido por ELVOSPOL ante la instancia administrativa superior, que refrendó el criterio aplicado por la Delegación de Hacienda arguyendo que el precepto antedicho no permite tal rectificación cuando el crédito impagado se ha adquirido dentro de los seis meses anteriores a la declaración en concurso del deudor.

En discrepancia con tal interpretación, la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Regional de Brno (República Checa). Este órgano judicial duda acerca de la compatibilidad del citado requisito alojado en el artículo 44, apartado 1 de la Ley nacional del IVA, con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido. Este último precepto, como es sabido, dispone en su apartado 1 que cuando se produzca la anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después de la formalización de la operación, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados determinen. No obstante, en su apartado 2 se posibilita que los Estados inapliquen dicha facultad de rectificación en los casos de impago total o parcial.

En buena lógica, el Tribunal Regional de Brno se pregunta si esta negativa total de la Administración Tributaria a admitir la rectificación de la base imponible del IVA por el hecho de haberse adquirido los créditos no satisfechos en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso del deudor es o no acorde con el principio de neutralidad del IVA, que exige que el vendedor pueda liberarse del impuesto debido o abonado. A este respecto, el Tribunal checo razona que si bien conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 2 de la citada Directiva europea los Estados miembros pueden matizar la facultad de rectificar la base imponible del impuesto, una exclusión absoluta de dicho ejercicio supondría una quiebra del principio de neutralidad.

En segundo lugar, a juicio del Tribunal regional de Brno, se suscita también el interrogante de si la condición recogida en el artículo 44, apartado 1 de la LIVA (relativa a que la adquisición de los créditos impagados no se haya producido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso) para conceder la rectificación de la base imponible puede encuadrarse realmente en el apartado 2 del artículo 90 de la Directiva europea. Y ello porque, según jurisprudencia consolidada del TJUE, la posibilidad de precisar el ejercicio de tal rectificación por parte de los Estados miembros ha de fundamentarse en la dificultad que en ocasiones reviste la verificación del impago o en el carácter provisional de este. Es decir, el establecimiento de excepciones por parte de los Estados miembros a dicha rectificación de la base imponible –derivado del tenor de la Directiva– no es indefinido, sino que debe encontrar justificación en la incertidumbre que genera en cada caso el pago de la contraprestación y, asimismo, ser una excepción proporcionada con arreglo a dicho objetivo.

Por último, el Tribunal checo se plantea si la limitación contenida en el artículo 44, apartado 1 LIVA podría justificarse desde la óptica de prevención del fraude y aseguramiento de la recaudación del impuesto, que legitima a los Estados miembros –en virtud del artículo 273 de la Directiva citada– a adoptar las medidas que estimen necesarias. Esta parece ser, tal y como apunta dicho Tribunal, la postura asumida

por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa que, en su Auto de 16 de julio de 2019, afirmó que una proximidad de seis meses entre la celebración de la operación y la declaración del concurso permite prever al vendedor que el deudor se encontrará en breve en concurso, por lo que, siendo conocedor de tal circunstancia, resulta razonable privar al transmitente de su derecho a rectificar la cuota del IVA.

Teniendo en cuenta todo ello, el Tribunal regional de Brno cuestiona si verdaderamente estas pretendidas justificaciones, que no se basan en que el impago pueda ser de difícil verificación o bien solo provisional, persiguen prevenir el fraude fiscal. Al contrario, desde su punto de vista, la exigencia de la normativa interna de que los créditos no abonados hubieran sido adquiridos antes de los seis meses previos a la declaración de concurso del deudor, como presupuesto necesario para conceder la facultad de rectificación al sujeto pasivo, no encuentra acomodo ni en el artículo 90, apartado 2, ni en el artículo 273 de la Directiva europea del IVA.

Por tal motivo, el Tribunal regional de Brno decide suspender el procedimiento y elevar al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: «¿Es contraria al objetivo del artículo 90, apartados 1 y 2, de la [Directiva del IVA] una normativa nacional que establece un requisito conforme al cual el sujeto pasivo del [IVA], cuando el impuesto se devengue de una operación imponible realizada a favor de otro sujeto pasivo que no haya efectuado el pago correspondiente a dicha operación o que solo haya efectuado un pago parcial de la misma, no puede rectificar el importe del impuesto devengado respecto del importe del crédito si este ha nacido en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso de acreedores de ese otro sujeto pasivo?».

## 2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

La respuesta del TJUE a la cuestión formulada se focaliza en dos aspectos: 1. Aclarar si el presupuesto establecido por la normativa checa es una facultad legítima de los Estados miembros acorde con el artículo 90, apartado 2 de la Directiva del IVA; y, 2. Clarificar si la excepción prevista por la legislación nacional, con base en el artículo 90, apartado 2 LIVA, se orienta a prevenir el fraude y garantizar la correcta recaudación del impuesto, con apoyo en el artículo 273 de la Directiva citada, tal y como argumenta el Gobierno checo.

Por lo que concierne a la primera cuestión, el Alto Tribunal comienza su razonamiento recordando el espíritu del artículo 90, apartado 1 de la Directiva del IVA, que no reside sino en dar cumplimiento al principio de neutralidad en este ámbito, al prever la oportuna reducción de la base imponible cuando el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación pactada. Lo contrario implicaría que la Administración ingresara en concepto de IVA una cantidad superior a la cobrada por el sujeto pasivo<sup>1</sup>, lo que distorsionaría la mecánica de aplicación del impuesto.

---

1 STJUE de 15 de octubre de 2020, *E. (IVA – Reducción de la base imponible)*, C-335/19, apartado 21. Este pronunciamiento fue comentado por la autora en la Revista Técnica Tributaria n.º 132, 2021.

Ciertamente, el artículo 90 en su apartado 2 de la Directiva permite a los Estados miembros puntualizar dicho deber de rectificar la cuota de IVA en los casos de impago, pero, tal y como ha declarado el Tribunal de Luxemburgo en sentencias anteriores<sup>2</sup>, estas excepciones solo son admisibles cuando el impago sea meramente provisional o de difícil verificación. En otras palabras, la posibilidad de establecer excepciones no es absoluta, sino que ha de tener como finalidad permitir a los Estados combatir la incertidumbre que conlleva el cobro del importe adeudado. Una actuación diferente en esta materia por parte de un Estado miembro contrariaría la armonización fiscal e infringiría el principio de neutralidad del IVA.

Por consiguiente, según el Alto Tribunal, debe permitirse la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda acreditar que el crédito del que es titular es definitivamente incobrable, pero también cuando demuestre que existe una probabilidad razonable de que la deuda no será abonada, sin perjuicio de la posibilidad de que la base sea reevaluada al alza en la hipótesis de que finalmente se produzca el pago.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos ante unos créditos no satisfechos que se adquirieron en los seis meses anteriores a la declaración del concurso del deudor y en relación con los cuales, atendiendo a la jurisprudencia citada, no puede acreditarse que sean incobrables con carácter definitivo.

La imposibilidad de predicar de los mismos su carácter incobrable estriba en que tal calificación dependerá del tratamiento que se les otorgue durante el procedimiento concursal. Ahora bien, una cosa es que no pueda determinarse su carácter definitivamente incobrable y otra, bien distinta, que no exista incertidumbre acerca de su abono. Esta última circunstancia sí está claramente presente en el caso de autos, ya que su carácter definitivamente incobrable o no está en función de lo que suceda en el proceso concursal.

Nótese que, tal y como afirma el Alto Tribunal, el requisito de que los créditos impagados no debieran haberse adquirido en los seis meses previos a la declaración de concurso del deudor no guarda relación alguna con la mayor o menor incertidumbre sobre su cobro, pues el tratamiento que reciban durante la sustanciación del proceso concursal es lo que determinará que finalmente se cobren o no algunos de ellos. En su redacción actual, el requisito contemplado en el artículo 44, apartado 1 LIVA excluye automáticamente de la rectificación a todos los créditos impagados por el mero hecho de su adquisición en los seis meses anteriores a la declaración del concurso, sin atender a la mayor o menor incertidumbre de cobro, ni, por tanto, al hecho de que una vez concluido el proceso concursal puedan ser declarados como incobrables. A todas luces, tal previsión normativa conculca el principio de neutralidad del IVA y no puede considerarse que encuentre acomodo en la facultad arbitrada en el artículo 90, apartado 2 LIVA.

Despejada la primera incógnita, el Alto Tribunal examina el argumento esgrimido por el Gobierno checo, que fundamenta la excepción en la potestad atribuida por el artículo 273 de la Directiva a los Estados miembros en aras a luchar

---

2 STJUE de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, apartado 23.

contra el fraude fiscal y asegurar el cobro. En efecto, si bien es cierto que tal potestad les está reconocida, no lo es menos que el establecimiento de medidas en este sentido se ha de circunscribir a lo estrictamente necesario para lograr tal objetivo, respetando además el principio de proporcionalidad. En caso contrario, se lesionaría la neutralidad del IVA<sup>3</sup>.

En el presente supuesto, el TJUE considera que la excepción establecida al derecho a reducir la base imponible del IVA no se ajusta a la finalidad pretendida, resultando además desproporcionada para la consecución de dicho fin. Ciertamente, no cabe afirmar que la adquisición dentro de los seis meses anteriores a la declaración del concurso de los créditos impagados tenga relación directa con la comisión de un fraude. En consecuencia, privar sistemáticamente al sujeto pasivo en esta situación de su derecho a reducir la cuota de IVA no constituye una medida dirigida a combatir la defraudación, ni resulta proporcionada de cara a lograr los objetivos del artículo 273 de la Directiva.

Adviértase, en esta dirección, que ni siquiera cabe sostener que la medida persiga la adecuada recaudación del impuesto, pues veta cualquier posible reducción de la base imponible pese a que, con posterioridad, una vez tramitado el proceso concursal, algunos de estos créditos puedan ser declarados incobrables con carácter definitivo, todo lo cual se traduciría en una quiebra del principio de neutralidad del IVA.

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia concluye que el artículo 90 de la Directiva del IVA «debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota del Impuesto sobre el valor añadido al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable».

El valor de la sentencia analizada reside en recordar a los Estados miembros que la rectificación de la base imponible del IVA en casos de impago total o parcial constituye, conforme al artículo 90, apartado 1 de la Directiva, un derecho que debe ser observado con carácter general. Por ello, aunque el apartado 2 del mismo precepto habilite a los Estados para excepcionar dicha reducción, el posible establecimiento de excepciones debe atender a la jurisprudencia ya existente del TJUE y, en todo caso, si se diseña para prevenir el fraude y garantizar la recaudación del impuesto –con base en el artículo 273 de la Directiva–, debe circunscribirse de manera estricta a dicho fin y ser proporcionado.

Contrariamente al caso checo, en el que se declaró el incumplimiento del Derecho de la UE por parte de la normativa nacional, no creemos que el ordenamiento español presente riesgo alguno –al menos en su redacción actual– de contravenir la Directiva europea del IVA. Según el artículo 80 de nuestra LIVA, la base imponible de este impuesto solo podrá ser modificada por las causas tasadas que el precepto enumera, entre las que se alude a una situación de impago acreditada (apartado Cuatro).

---

3 STJUE de 6 de diciembre de 2018, *Tratave*, C-672/17, apartado 33.

Sin embargo, a diferencia de la legislación checa, dicha rectificación no se condiciona a ningún requisito ulterior –como pueda ser la no adquisición de los créditos impagados en los seis meses anteriores a la declaración del concurso del deudor–, sino que simplemente se define cuándo se considerará que concurre tal escenario de impago a efectos de proceder a la reducción de la base imponible. Ello se producirá, como es sabido, bien cuando exista auto que declare el concurso de acreedores, bien cuando hayan transcurrido doce (o seis<sup>4</sup>) meses sin conseguir el cobro de una transacción, constando este extremo en los libros registros y habiendo reclamado notarial o judicialmente al deudor (que ha de tener la condición de empresario o profesional o, tratándose de un particular, que la base imponible sea superior a 300 €). En las operaciones a plazo, de acuerdo con la normativa española, será suficiente la reclamación judicial de uno de los plazos impagados para poder modificar la base imponible en el importe de los impagos cuya antigüedad supere el año.

En definitiva, el Tribunal de Justicia enriquece el cuerpo jurisprudencial ya existente acerca de cómo debe interpretarse el derecho a la rectificación de la base imponible del impuesto y sus posibles excepciones, imponiendo una exégesis del artículo 90 de la Directiva europea que prime el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA.

---

4 Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional con un volumen de operaciones –calculado según lo dispuesto en el artículo 121 LIVA– que no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 €, el plazo será de seis meses o de un año.