

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017

Asunto: C-246/16.

Partes: Enzo Di Maura y Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa.

Síntesis: “Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Base imponible – Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte c, apartado 1, párrafo segundo – Limitación del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago por la otra parte contractual – Margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la transposición – Carácter proporcional del período de prefinanciación por el operador”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (en adelante, Sexta Directiva), así como de los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión Europea y de neutralidad del Impuesto sobre el valor añadido.

La controversia se suscita entre el Sr. Di Maura y la Administración Tributaria italiana, ante la negativa de esta última a aprobar la reducción efectuada por aquél sobre la base imponible del IVA, a raíz del impago de una factura de 35.000 € por parte de un cliente declarado en quiebra. A juicio de la Hacienda Pública, tal regularización no era posible, pues todavía no se tenía la certeza de que la deuda quedaría definitivamente impagada, por lo que con apoyo en la normativa interna aplicable (artículo 26 del Decreto del Presidente de la República nº 633) debía esperarse a la conclusión infructuosa del correspondiente procedimiento concursal o procedimiento ejecutivo individual, y no a una mera sentencia declarativa de quiebra.

El contribuyente recurrió entonces ante la Comisión Tributaria Provincial de Siracusa que, al albergar dudas acerca del carácter conforme de la citada normativa nacional con los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión y de neutralidad del IVA, a la vista de los diez años que como media suelen dilatarse los procedimientos concursales en Italia, decidió suspender el procedimiento y formular al TJUE las cuestiones prejudiciales siguientes:

- “1) Habida cuenta de los artículos 11, parte C, apartado 1, y 20, apartado 1, letra b), segunda frase, de la [Sexta Directiva], que se refieren, respectivamente, a la reducción de la base imponible y a la rectificación del Impuesto sobre el valor añadido facturado en operaciones imponibles en caso de impago total o parcial de la contraprestación establecida entre las partes, ¿es conforme con los principios de proporcionalidad y efectividad garantizados en el TFUE y con el principio de neutralidad que rige la aplicación del Impuesto sobre el valor añadido establecer límites que hagan imposible o excesivamente difícil -en particular por lo que respecta al tiempo, habida cuenta de la duración imprevisible de un procedimiento concursal- para el sujeto pasivo obtener la devolución del impuesto relativo a la contraprestación total o parcialmente impagada?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión ¿es compatible con los principios antes citados una norma como el artículo 26, apartado 2, del [Decreto Presidencial], que supedita el derecho a obtener la devolución del impuesto a que se acredite que se han instado procedimientos concursales sin éxito, es decir, según la jurisprudencia y la práctica de la autoridad tributaria del Estado miembro de la Unión, exclusivamente, tras un reparto final

infructuoso del activo o, a falta de éste, del carácter definitivo de la medida de cierre del procedimiento concursal, aun cuando razonablemente dicha actuación resulte antieconómica en atención al importe del crédito, a las perspectivas de cobro y al coste de los procedimientos concursales y teniendo en cuenta que, en cualquier caso, dichos presupuestos pueden producirse muchos años después de la fecha de apertura del procedimiento concursal?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

Tal y como señala el Alto Tribunal europeo, a través de dichas cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, se pregunta si el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial, al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando ese procedimiento puede extenderse más de una década.

Procede, en este orden de ideas, recordar lo dispuesto en este precepto, que se refiere, entre otros, a los casos de impago total o parcial del precio, una vez ha sido formalizada la operación, obligando a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA debido por el sujeto pasivo cuando no se perciba total o parcialmente la contraprestación pactada. Ahora bien, partiendo de que en estos supuestos cabe la posibilidad de obtener finalmente el cobro pendiente, el artículo 11 de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de decidir en qué situaciones el impago del precio de venta da derecho a reducir la base imponible y en qué otras no¹¹. Potestad ésta de introducir una excepción a la corrección de la base imponible que, sin embargo, no debe interpretarse como facultad para excluirla lisa y llanamente. Así lo matiza el Tribunal de Justicia, con base en una interpretación finalista del precepto examinado y en la contravención del principio de neutralidad del IVA que ello supondría.

Abundando en la cuestión, razona el Tribunal que si el objeto de la excepción al derecho a reducción de la base imponible es tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, ello puede lograrse tanto privando absolutamente al contribuyente de tal derecho a la reducción mientras el crédito no es definitivamente incobrable (tal y como prevé la normativa italiana en discusión); como por la vía de conceder dicha reducción si el sujeto pasivo demuestra una probabilidad razonable¹² de que la deuda no se va a satisfacer (sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el caso de que se produzca el pago).

Sin duda, en opinión del TJUE, que compartimos, este cauce se reputaría igualmente eficaz para alcanzar el objetivo perseguido y, a la par, resultaría menos gravoso para el sujeto pasivo, máxime si se tiene en cuenta la desventaja de tesorería que los empresarios o profesionales sujetos a la normativa interna citada tendrían que soportar, respecto de sus competidores de los demás Estados miembros, con el consiguiente menoscabo del objetivo último de armonización fiscal pretendido por la Sexta Directiva.

Expuesto cuanto antecede, cabría plantearse cuál es la virtualidad de este pronunciamiento sobre la normativa española de IVA relativa a la reducción de la base imponible en esta hipótesis, que básicamente se aloja en el artículo 80, apartados tres, cuatro y cinco de la LIVA española, y en el artículo 24 del Reglamento del IVA. A tal fin, conviene destacar que el criterio que fundamenta la solución arbitrada por el TJUE no es sino liberar del coste económico del IVA a la empresa que, producido el impago del cliente sin que exista responsabilidad alguna por parte de aquélla, procedió

11 Véase, en esta línea, la STJUE de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, apartado 25.

12 Según el Tribunal de Luxemburgo, “correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el sujeto pasivo en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable”.

a ingresar dicha cuota de IVA que, sin embargo, no puede reembolsarse del destinatario de la operación. Así lo exige el principio de neutralidad del IVA, de acuerdo con el cual, habida cuenta del papel de mera recaudadora del impuesto que le corresponde a la empresa, no es ella quien debe soportar dicha carga económica, sino la Administración tributaria la que, en su caso, debe sufrir la posible pérdida.

En consonancia con esta argumentación y, pese a que de la lectura literal de la sentencia del Tribunal europeo no parezca desprenderse consecuencia directa alguna en relación con la normativa española en este punto, Gómez Aragón¹³ sí ha advertido posibles implicaciones que podrían dar lugar a cuestionar, incluso, la adecuación de algunos de los artículos ya citados de la LIVA española con el Derecho de la UE. Se trata de aspectos relativos bien al marco temporal (artículo 80.tres LIVA y artículo 80, cuatro, letra b) LIVA), bien a requisitos de índole formal a efectos de realizar la mencionada reducción (tales como la previsión relativa a que la empresa haya instado el cobro de la operación al deudor mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, o los restantes requisitos formales establecidos en el artículo 24 LIVA), al margen de otros supuestos en los que se imposibilita dicha reducción, ya sea por haber sido realizada la operación con destinatarios que no fuesen empresarios o profesionales y cuya base imponible no fuese superior a 300 euros, ya porque el destinatario no esté establecido en España.

3. Fallo.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de 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, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible del Impuesto sobre el valor añadido al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años”.

13 Gómez Aragón, D.: “Reducción de la base imponible del IVA por impago del precio de la operación: límites que impone el Derecho de la Unión respecto de las restricciones y condiciones que los Estados miembros pueden establecer”, en Carta Tributaria nº 34, 2018.