

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA PRIMERA) DE 15 DE OCTUBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-335/19.

Partes: *E. sp. z o.o. sp. k. y Minister Finansów.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del 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 – Requisitos que impone una normativa nacional para ejercer el derecho a reducción – Requisito de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación – Requisito de que el acreedor y el deudor han de ser sujetos pasivos del IVA».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Una empresa polaca, dedicada al asesoramiento fiscal y domiciliada en Polonia, facturó el IVA correspondiente a la prestación de sus servicios a un cliente que, en la fecha de tal prestación, reunía la doble condición de estar registrado como sujeto pasivo del IVA y no hallarse incurso en ningún procedimiento concursal o de liquidación.

Sin embargo, en los 150 días siguientes a la expiración del plazo de pago, dicho cliente fue objeto de un proceso de liquidación, sin perjuicio de mantener su condición de sujeto pasivo del IVA. Ante tal circunstancia, la empresa polaca elevó al Ministerio de Hacienda una cuestión interpretativa, a fin de conocer si pese al inicio de tal proceso de liquidación, tenía derecho a reducir la base imponible del IVA como consecuencia del impago de la deuda.

El Ministerio contestó en sentido negativo a tal cuestión, así como a otras tres solicitudes de interpretación formuladas por la empresa acerca de los requisitos establecidos en el artículo 89a de la Ley polaca del IVA.

En desacuerdo con tales resoluciones, la empresa recurrió en primera instancia y, ante el refrendo de la conformidad de dichas disposiciones nacionales con el ordenamiento europeo por parte del Tribunal de primera instancia, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Polonia.

Conocedor de la jurisprudencia comunitaria en la materia, el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo se pregunta si los requisitos establecidos en el artículo 89a, apartado 2 de la Ley polaca del IVA resultan acordes con la Directiva 2006/11, motivo por el cual decide suspender el procedimiento y elevar sendas cuestiones prejudiciales a este respecto.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

Esencialmente, las dos cuestiones formuladas —que el TJUE analiza de modo conjunto—, pueden sintetizarse en el interrogante de si la legislación polaca, al exigir como requisitos para la reducción de la base imponible del IVA tanto la condición de sujeto pasivo en este impuesto del deudor, respecto del cual no debe estar tramitándose ningún proceso concursal o de liquidación ni en el momento en el que se le prestan los servicios ni el día anterior a la solicitud de reducción de la base imponible, como el registro como sujeto pasivo del IVA del acreedor en esta última fecha, son conformes o no con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112.

Como es sabido, la facultad de reducir la base imponible del IVA, contemplada en el artículo citado, no responde sino al principio fundamental de dicha Directiva en virtud del cual la base imponible está integrada por el importe realmente percibido, lo que se traduce en que la Administración Tributaria no puede ingresar en concepto de IVA una cuantía superior a la recibida por el sujeto pasivo.

Ahora bien, el correcto entendimiento de este precepto exige tener en cuenta, a su vez, el contenido del artículo 273 de la misma Directiva, que atribuye a los Estados miembros la potestad de establecer aquellas obligaciones y condiciones que estimen necesarias para la adecuada exacción del IVA, de manera que se prevenga el fraude fiscal, y a condición de que en todo caso se observe el principio de igualdad de trato en el ámbito de las operaciones interiores y en el de las operaciones intracomunitarias.

Este margen de discrecionalidad concedido a los Estados miembros a efectos de la previsión de condiciones a las que quedaría supeditado el derecho a reducir la base imponible, siempre con la finalidad última de soslayar posibles situaciones de fraude o evasión fiscal, no es, por tanto, ilimitado, sino que debe revestir un carácter adecuado y proporcionado en aras a lograr tal objetivo, sin afectar al principio de neutralidad.

En otros términos, el establecimiento de dichos posibles requisitos por parte de los Estados miembros debe estar siempre justificado, dado que se trata de

un aspecto armonizado, no siendo posible además que el derecho a la reducción de la base imponible quede anulado por una normativa interna.

Realizadas estas consideraciones generales, el TJUE entra ya directamente a dirimir si los requisitos establecidos en el artículo 89a, apartado 2 de la Ley polaca del IVA para poder ejercer el derecho a la reducción de la base imponible del IVA ante el impago total o parcial del precio, que de modo incuestionable constituyen una restricción a tal derecho, se encuentran o no justificados por la incertidumbre relativa al carácter definitivo del impago.

A lo largo del pronunciamiento, el Alto Tribunal va desgranando los argumentos con base en los cuales considera que dichas formalidades se oponen al Derecho de la UE. Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito de que el deudor tenga la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento en que se prestan los servicios, el Tribunal de Luxemburgo estima que no es justificable en la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre sobre el carácter definitivo del pago, ya que el hecho de que el deudor actúe en tal calidad resulta irrelevante respecto a la consideración de que exista o no riesgo de crédito incobrable. Dicha condición no altera el deber del acreedor de recaudar el impuesto, ni tampoco su derecho a regularizar con posterioridad la base imponible.

Igualmente, en lo que atañe al presupuesto de que el deudor mantenga la condición de sujeto pasivo del IVA la víspera de la presentación de la regularización de la autoliquidación a efectos de modificar la base imponible, el TJUE efectúa dos importantes puntualizaciones, a saber: primera, que el deudor no es necesariamente un sujeto pasivo; y, segunda, que dicha exigencia fue ya considerada contraria al artículo 90 de la Directiva 2006/112 mediante la Sentencia dictada el 8 de mayo de 2019¹, con ocasión del Asunto *A-PACK CZ*.

Tampoco el requisito consistente en que el acreedor conste registrado como sujeto pasivo del IVA el día previo a dicha regularización se halla, según el Alto Tribunal, justificado por la incertidumbre en cuanto a la naturaleza definitiva del impago. En este punto, al igual que en los anteriores, concordamos con el Tribunal de Justicia en que esta circunstancia no incide en absoluto sobre la consideración de que exista o no un riesgo de no llegar nunca a cobrar el crédito.

A estos efectos, las consideraciones esgrimidas por el Gobierno polaco no son suficientes para rebatir los argumentos del Tribunal europeo. En efecto, si bien se aduce que el requisito relativo a la condición de sujeto pasivo del IVA tanto del deudor como del acreedor «permite garantizar una reducción simétrica del importe de la base imponible utilizada para calcular el IVA adeudado (...), y la cuantía del IVA deducible», lo que redundaría en el cumplimiento del principio de neutralidad, mediante el aseguramiento de la coherencia y buen funcionamiento del IVA, tal premisa resulta negada por el Alto Tribunal, que descarta de manera rotunda que dichos aspectos dependan del mantenimiento de la condición de sujeto pasivo del IVA.

De este modo, el Tribunal subraya que aun cuando el acreedor hubiera perdido la condición de sujeto pasivo del IVA con posterioridad a la prestación de los servicios, continuaría siendo deudor del IVA que ha recaudado y, en conse-

1 STJUE de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, apartado 28.

cuencia, mantendría la facultad de modificar la base imponible al objeto de que coincidiera con el montante efectivamente percibido. El momento crucial a estos efectos es el del devengo, es decir, cuando se prestan los servicios, basando con que el acreedor sea sujeto pasivo del IVA en dicha fecha y no siendo necesario, por tanto, que tal condición perviva posteriormente a efectos de su derecho a reducir la base imponible.

Paralelamente, tal requisito tampoco guarda relación directa ni, por tanto, resulta exigible respecto al deudor, según el Alto Tribunal, por lo que concierne a su obligación de reducir el importe del IVA deducible, habida cuenta de que cumpliéndose la condición de que sea sujeto pasivo del IVA en la fecha de prestación de los servicios, nacerá su derecho a deducir, no extinguiéndose el mismo aunque pierda tal cualidad.

Dejando aparte dicho requisito y, avanzando un paso más, el Tribunal focaliza su atención en la exigencia de la normativa polaca acerca de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, que se fundamenta en el hecho de que efectuadas la reducción de la base imponible y del IVA deducible, existiría un alto riesgo de que el IVA adeudado no fuera finalmente satisfecho por concurrir dicho procedimiento de ejecución o de liquidación. La opinión del Tribunal, que coincide con la expresada por la Abogada General Kokott en sus Conclusiones, es que tales regularizaciones no tienen por qué simultanearse, de manera que ante la falta de un plazo en el artículo 185.2 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros sí pueden exigir la regularización del IVA deducible pese a que se esté en concurso de acreedores o incluso con carácter previo a tal situación.

Abundando en el requisito de que tanto acreedor como deudor tengan la condición de sujeto pasivo del IVA, el Tribunal de Justicia señala que esta exigencia no puede justificarse atendiendo a su finalidad de prevenir irregularidades o abusos, ni con arreglo a lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva del IVA. La pérdida de tal condición en el acreedor o en el deudor resultan irrelevantes desde la óptica de existencia de un mayor riesgo de fraude, de lo que se desprende que tal exigencia excede los límites estrictamente necesarios para lograr los objetivos del citado artículo.

Por su parte, el presupuesto relativo a que el deudor no se encuentre en situación concursal o en vías de liquidación, ni cuando se presta el servicio ni el día anterior a la solicitud de regularización, se fundamenta en la incertidumbre sobre el carácter definitivo del impago, si bien, a juicio del Tribunal, debe considerarse inadecuado desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, en la medida en que existen otras soluciones igualmente eficaces para alcanzar el objetivo pretendido que serían, sin embargo, menos gravosas para el sujeto pasivo. En particular, el Alto Tribunal apunta la posibilidad de tener en cuenta, una vez concedida la reducción de la base imponible, la prueba aportada antes de que finalice el proceso concursal o de liquidación, de que existe una alta probabilidad de que la deuda no se satisfaga. Todo ello a salvo de que proceda reevaluar al alza la base imponible en el caso de que se produzca finalmente el pago. De hecho, como recuerda el TJUE, los artículos 89a, apartado 1a y 89a, apartado 4 de la Ley polaca del IVA así lo contemplan.

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia declara la incompatibilidad de los citados requisitos exigidos por la normativa polaca con lo dispuesto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112.

El valor del presente pronunciamiento reside en el pormenorizado análisis que el máximo intérprete del Derecho europeo efectúa del contenido de los artículos 90 y 273 de la Directiva del IVA y, por ende, de las facultades que ostentan los Estados miembros para regular los supuestos en los que puede procederse o no a una reducción de la base imponible y, consiguientemente, del IVA deducible.

Trasladando los considerandos examinados al ordenamiento jurídico español, particular importancia reviste lo declarado por el Tribunal de Justicia en relación con los artículos 80.Tres LIVA² y 24.2 RIVA, relativos respectivamente a la modificación de la base imponible tras declararse el concurso de acreedores y a los requisitos formales que deben observarse. A la vista del *dictum* de tales preceptos cabe afirmar, no obstante, la conformidad de la regulación española con los postulados alojados en los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112, tal y como han sido interpretados en la sentencia analizada.

2 Según el artículo 80.Tres LIVA: «La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».