

COMENTARIO AL AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA SEXTA) DE 3 DE MARZO DE 2021

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Asunto: C-507/20

Partes: FGSZ Földgázszállító Zrt. y Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90 – Reducción de la base imponible – Impago total o parcial del precio – Crédito convertido en definitivamente incobrable – Plazo de prescripción para solicitar la reducción posterior de la base imponible del IVA – Fecha a partir de la cual se computa el plazo»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En el período comprendido entre octubre de 2010 y enero de 2011, «FGSZ» remitió a «EMFESZ Kft.», sociedad asociada, varias facturas que incluían el IVA. En 2011, «FGSZ» declaró e ingresó el IVA correspondiente a dichas facturas a la autoridad tributaria.

La sociedad repercutida fue objeto, antes de que se pagaran dichas facturas, de varios procedimientos ejecutivos, entre ellos el iniciado el 28 de enero de 2014 por el Tribunal General de la Capital (Hungría). El derecho de crédito resultante de dichas facturas fue comunicado en plazo por «FGSZ». El 7 de mayo de 2018 el liquidador de la sociedad deudora confirmó la procedencia y admisibilidad de dicho crédito. Posteriormente, el 13 de diciembre de 2019, el liquidador declaró que dicho crédito había devenido incobrable.

A raíz de dicha declaración, el 19 de diciembre de 2019, «FGSZ» presentó una solicitud para recuperar el IVA correspondiente a esas facturas y obtener el pago de intereses de demora. Mediante resolución de 24 de enero de 2020, la auto-

ridad tributaria húngara denegó la mencionada solicitud, alegando que el plazo de prescripción de cinco años establecido en la normativa nacional había expirado el 31 de diciembre de 2016.

Tras plantearse diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el Tribunal General de Pécs (Hungría) elevó al Tribunal de Luxemburgo la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es conforme con los principios de proporcionalidad, neutralidad fiscal y efectividad –tomando especialmente en consideración el punto 63 de las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), así como el apartado 27 de la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), y el apartado 36 de la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), y habida cuenta de que un Estado miembro no puede recaudar en concepto de IVA un importe superior al que haya percibido efectivamente quien entregó el bien o prestó el servicio a raíz de dicha entrega o prestación– una práctica de un Estado miembro según la cual, partiendo de que la reducción aplicable a la base imponible en caso de impago definitivo con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva [del IVA] tiene efectos *ex tunc*, el plazo de prescripción de cinco años establecido con carácter general por ese Estado miembro, durante el cual puede procederse a la reducción de la base imponible, se computa a partir del momento de la entrega de bienes inicial, y no a partir del momento en que la deuda de que se trate se haya convertido en incobrable, y, al amparo de la expiración de dicho plazo de prescripción, se priva al sujeto pasivo de buena fe de su derecho a reducir la base imponible en caso de deudas que se hayan convertido en definitivamente incobrables, dándose las circunstancias de que entre el momento en que se efectúa la entrega de bienes y aquel en que la deuda se convierte en definitivamente incobrable pueden transcurrir varios años y de que, en el momento en que la deuda se convirtió en definitivamente incobrable, la normativa del Estado miembro no permitía, en contra del Derecho de la Unión, la reducción de la base imponible en caso de deudas que se convirtieran en definitivamente incobrables?

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El órgano jurisdiccional húngaro pregunta, en esencia, si el artículo 90 de la Directiva del IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro establece un plazo de prescripción al término del cual el sujeto pasivo que dispone de un crédito que se ha convertido en definitivamente incobrable ya no puede hacer valer su derecho a obtener una reducción de la base imponible, dicho plazo debe empezar a correr a partir de la fecha de ejecución de la obligación de pago inicialmente prevista o de la fecha en la que el crédito se haya convertido en definitivamente incobrable.

La cuestión prejudicial se resuelve mediante auto, pues el Tribunal de Justicia considera que la respuesta a la cuestión formulada puede extraerse perfectamente de la jurisprudencia previa.

En primer lugar, el Tribunal recuerda, por una parte, que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA contempla los supuestos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación que dé lugar al pago del impuesto quede formalizada.

Dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida. Esta disposición constituye la expresión de un principio fundamental de dicha Directiva, el principio de neutralidad fiscal, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo [sentencia de 15 de octubre de 2020, E., C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 21 y jurisprudencia citada].

Habida cuenta del tenor del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con el del artículo 273 de esta, así como con el principio de neutralidad fiscal, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a aquellas que permitan acreditar que, con posterioridad a la conclusión de una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida, definitivamente no será percibida [sentencia de 15 de octubre de 2020, E., apartados 22 a 25].

Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución de IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria.

Si bien la existencia de un plazo de prescripción cuya expiración tenga como consecuencia no permitir a un acreedor solicitar la reducción de la base imponible del IVA relativo a determinados créditos no puede considerarse incompatible con la Directiva del IVA, la determinación de la fecha a partir de la cual comienza a correr dicho plazo corresponde al Derecho nacional, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y efectividad (sentencias de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, apartados 16 y 17 y de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C- 8/17, EU:C:2018:249, apartados 36 y 37).

Por lo que respecta al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con el artículo 185 de la Directiva del IVA, respecto al cual el Tribunal de Justicia ha subrayado que debe ser objeto de una interpretación coherente con el artículo 90 de dicha Directiva (sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 35), que, en la medida en que el sujeto pasivo no haya dado muestras de falta de diligencia y en que no haya abuso o colusión fraudulenta, no podría oponerse válidamente al ejercicio del derecho a la reducción del IVA un plazo de prescripción que se hubiese iniciado a partir de la fecha de emisión de las facturas iniciales y que, para algunas ope-

raciones, hubiese expirado antes de esa regularización (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 43). En efecto, este modo de computar el plazo no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre sobre el carácter definitivamente incobrable del crédito.

Por lo que se refiere específicamente a la cuestión empleada, conviene tener presente que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el Derecho de la Unión se opone a una normativa de un Estado miembro conforme a la cual se denegaba al sujeto pasivo el derecho a la devolución del IVA debido a que el plazo de prescripción establecido por tal normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de entrega de los bienes y había expirado antes de que se presentara la solicitud de devolución (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 51), o bien cuando ese plazo se computaba a partir de la fecha de emisión de las facturas iniciales y había expirado (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 44).

Por consiguiente, cuando un Estado miembro ha previsto que el derecho de un acreedor a obtener la reducción de la base imponible prevista en el artículo 90 de la Directiva del IVA esté sujeto a un plazo de prescripción, dicho plazo debe comenzar a correr no a partir de la fecha de ejecución de la obligación de pago inicialmente prevista, sino a partir de la fecha en la que el crédito se haya convertido en definitivamente incobrable.

A la luz de esta jurisprudencia, parece posible cuestionar la adecuación de las limitaciones temporales previstas, respectivamente, en los apartados Tres y Cuatro de la Ley del IVA española al artículo 90 de la Directiva del impuesto, toda vez que aquellas toman en consideración un *dies a quo* para el cómputo del plazo para modificar a la baja de la base imponible que no coincide con el instante en que el crédito ha devenido definitivamente incobrable, al tomarse como referencia, a estos efectos, el transcurso de un determinado período de tiempo desde que se verifica la situación de concurso o de impago.

3. Fallo

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, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro establece un plazo de prescripción al término del cual el sujeto pasivo que dispone de un crédito que se ha convertido en definitivamente incobrable ya no puede hacer valer su derecho a obtener una reducción de la base imponible, dicho plazo debe empezar a correr no a partir de la fecha de ejecución de la obligación de pago prevista inicialmente, sino a partir de la fecha en la que el crédito se haya convertido en definitivamente incobrable.