



Recopilación de la Jurisprudencia

Asunto C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
contra
Minister Finansów**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny)

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 15 de octubre de 2020

«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»

Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible — Reducción en caso de impago total o parcial — Medidas nacionales que establecen excepciones — Regularización de la base imponible y del IVA exigible — Normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible a que el acreedor y el deudor tengan la condición de sujetos pasivos del IVA y a que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal — Improcedencia

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 90, ap. 1, y 273)

(véanse los apartados 21 a 23, 33 a 35, 46, 48, 50, 53 y el fallo)

Resumen

E., sociedad establecida en Polonia y sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ejerce una actividad de asesoramiento fiscal y aplica a los servicios que presta en Polonia un tipo normal del IVA. E. expidió a uno de sus clientes, registrado como sujeto pasivo del IVA, una factura con IVA en concepto de los servicios imponibles en territorio polaco. Contra ese cliente se inició un procedimiento de liquidación tras el vencimiento del plazo de pago, aunque permaneció registrado como sujeto pasivo del IVA. Como esta factura no fue pagada, E. dirigió al Ministro de Hacienda una solicitud de interpretación individual con la que pretendía que se aclarara si, a pesar de que se había iniciado un procedimiento de liquidación contra su cliente después de la prestación de los servicios en cuestión, tenía derecho, por cumplir las demás condiciones previstas en la normativa nacional sobre el IVA, a una reducción de la base imponible del IVA debido al impago de la deuda derivada de la factura.

Mediante una interpretación individual, el Ministro de Hacienda dio una respuesta negativa a esa solicitud. Indicó que el artículo 90 de la Directiva 2006/112¹ solo confiere a los sujetos pasivos el derecho a reducir la base imponible del IVA en las condiciones que los Estados miembros determinen. Estas se establecen en la normativa nacional sobre el IVA. Según el Ministro, si no se cumple uno de los requisitos, como la exigencia de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento de liquidación, el sujeto pasivo no estará facultado para invocar el derecho a reducción basándose directamente en el Derecho de la Unión.

Tras impugnar, infructuosamente, la interpretación individual ante el órgano jurisdiccional polaco competente en primera instancia, E. interpuso un recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), al considerar que el órgano jurisdiccional de primera instancia había incurrido en error al declarar que las disposiciones controvertidas de la normativa nacional sobre el IVA no incumplen las exigencias establecidas por el Derecho de la Unión.

Las disposiciones pertinentes de la normativa nacional supeditan el derecho del sujeto pasivo a reducir la base imponible del IVA en caso de crédito probablemente incobrable, al requisito de que, en el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios, así como en el día anterior a la presentación de la regularización de la declaración tributaria por la que se solicita dicha reducción, el deudor esté registrado como sujeto pasivo del IVA y no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación y que, en el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor esté registrado como sujeto pasivo del IVA. El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que contempla en particular los casos de impago total o parcial del precio, después del momento en que la operación que dé lugar al pago del impuesto quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir, en las condiciones que establezcan, la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida. El artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros no aplicar, en los casos de impago total o parcial del precio de la operación, la regla establecida en el artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva.

Al albergar dudas sobre el margen de apreciación concedido a los Estados miembros para determinar, en su Derecho nacional, las condiciones de aplicación de las disposiciones del artículo 90 de la Directiva 2006/112, el órgano jurisdiccional remitente planteó al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de esta disposición.

En su sentencia de 15 de octubre de 2020, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible del IVA al requisito de que, en el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios, así como en el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria por la que se solicita a esa reducción, el deudor esté registrado como sujeto pasivo del IVA y no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación y que, en el día anterior al de la presentación de la declaración tributaria, el propio acreedor esté registrado continúe registrado como sujeto pasivo del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia examinó si la restricción que conllevan los requisitos previstos por la legislación nacional para sujetos pasivos como E. está justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago.

¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

Así, el Tribunal de Justicia declaró que no pueden justificarse por esta necesidad los requisitos que supeditan la reducción de la base imponible del IVA al registro del deudor como sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios y al mantenimiento de la condición de sujeto pasivo del acreedor y del deudor en el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria. Además, precisó que, si bien es cierto que el derecho de un sujeto pasivo a reducir la base imponible con posterioridad a la formalización de una transacción implica la obligación de la otra parte en dicha operación de regularizar, a su vez, el importe del IVA deducible, la garantía de una reducción simétrica de la base imponible del IVA devengado y del importe del IVA deducible no depende de la sujeción de ambas partes al IVA. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el requisito de sujeción del acreedor y del deudor al IVA no puede justificarse ni por la prevención de irregularidades o abusos ni en relación con lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva 2006/112.

Por lo que respecta al requisito que supedita la reducción de la base imponible a la circunstancia de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación en el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios y en el día anterior a la fecha de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el Tribunal de Justicia consideró que, al privar al acreedor de su derecho a reducción por el hecho de que el carácter definitivamente incobrable del crédito no puede determinarse antes del resultado del procedimiento concursal o de liquidación, dicho requisito tiene en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago. Sin embargo, tal incertidumbre también podría tenerse en cuenta concediendo la reducción de la base imponible del IVA cuando el acreedor demuestre, antes de la conclusión del procedimiento de insolvencia o de liquidación, una probabilidad razonable de que la deuda no será satisfecha, sin perjuicio de reevaluar dicha base imponible al alza si, no obstante, el pago se produce. Esa regla sería también eficaz para alcanzar el objetivo perseguido y sería menos gravosa para el acreedor.

Por último, el Tribunal de Justicia señaló que, dado que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 tiene efecto directo, un sujeto pasivo como E., que no cumple los requisitos nacionales no conformes con esa disposición, puede invocar dicha disposición ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado para obtener la reducción de su base imponible, y el órgano jurisdiccional nacional que conoce del asunto está obligado a no aplicar esos requisitos no conformes en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión.