Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de mayo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 90 y 273 — Impago total o parcial, por parte del deudor, de la cantidad adeudada al sujeto pasivo por una operación sujeta al IVA — Base imponible — Reducción — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C?127/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 18 de enero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

A–PACK CZ s. r. o.

y

Odvolací finan?ní ?editelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.–C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, Jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de enero de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de A?PACK CZ s. r. o., por los Sres. R. Cholenský y F. Hejl, advokáti;

– en nombre de la Odvolací finan?ní ?editelství, por el Sr. T. Rozehnal, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlá?il y O. Serdula, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk – Sza?adzi?ska, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Salyková y J. Jokubauskait? y por el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, así como del 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 (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A?PACK CZ s. r. o. y la Odvolací finan?ní ?editelství (Dirección tributaria competente en materia de recursos, República Checa) en relación con la negación de esta a concederle una regularización del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por créditos impagados y considerados incobrables por la insolvencia del deudor.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 73 de la Directiva 2006/112:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4 Con arreglo al artículo 90 de esa Directiva:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

5 El artículo 273 de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho checo

6 El derecho a rectificar el importe del impuesto en caso de créditos contra deudores

inmersos en un procedimiento de insolvencia fue introducido en la Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido mediante la Ley n.º 47/2011 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en cuya exposición de motivos se indica lo siguiente:

«Se trata de introducir una nueva posibilidad de rectificar el importe del impuesto repercutido en los casos de créditos contra deudores (adquirentes) que son objeto de un procedimiento de insolvencia, y ello debido a la evolución negativa de la situación económica. La presente propuesta reacciona de manera activa a la situación económica actual y constituye una medida de lucha contra la crisis con objeto de ayudar a las empresas cuyo *cash-flow* se vea reducido por los créditos incobrables contra empresas insolventes.

Debido a las consecuencias de la crisis financiera mundial cada vez más empresas se encuentran inmersas en un procedimiento de quiebra y ya no pueden hacer frente a sus obligaciones frente a sus acreedores (proveedores). Muchos proveedores (acreedores) ya no pueden cobrar la totalidad de los créditos que tienen frente a los compradores (deudores). Esta circunstancia tiene una incidencia negativa en la situación económica de empresas que hasta entonces eran “viables”.

Por lo tanto, sobre la base de dicha disposición, el acreedor (proveedor) podrá rectificar el importe del impuesto repercutido si el comprador (deudor) no le ha pagado los bienes entregados o el servicio prestado, y si el juez que conoce de la insolvencia ha abierto un procedimiento de insolvencia contra el comprador. [...]

La propuesta es totalmente conforme con los artículos 90 y 185 de la [Directiva 2006/112]. Una normativa similar es aplicable en al menos 12 Estados miembros de la Unión Europea. Dicho régimen se aplica, en formas diferentes, en los siguientes Estados miembros: Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, Alemania, Francia, Portugal, Irlanda, Austria, Italia, Grecia, Letonia y Gran Bretaña.»

7 El artículo 44, apartado 3, de la Ley sobre el IVA, que regula la rectificación del importe del impuesto relativo a créditos contra deudores que son objeto de un procedimiento de insolvencia, establece:

«El acreedor puede rectificar el importe del impuesto repercutido como muy pronto durante el ejercicio fiscal en el que se cumplen las condiciones dispuestas en el apartado 1. No podrá procederse a una rectificación [...] en el supuesto de que el deudor haya dejado de ser sujeto pasivo.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 A–PACK CZ es una sociedad checa sujeta al IVA. Uno de sus clientes, la sociedad Delpharmea Nutraceuticals, a.s., fue objeto de un procedimiento de insolvencia abierto el 27 de mayo de 2009.

9 En su declaración fiscal correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio fiscal 2011, A?PACK CZ solicitó la devolución de un importe de 539 822 coronas checas (CZK) (aproximadamente 21 000 euros) debido, en particular, a una rectificación del importe del IVA por créditos impagados de dicha sociedad, por entregas de bienes y prestaciones de servicios durante el período comprendido entre el 30 de octubre de 2008 y el 2 de febrero de 2009.

10 Mediante resolución de 17 de abril de 2012, el Finan?ní ú?ad pro Prahu 9 (Agencia Tributaria de Praga n.º 9, República Checa) limitó el importe reclamado por A?PACK CZ a 41 211 CZK (aproximadamente 1 600 euros), basándose en que el artículo 44, apartado 3, de la Ley del IVA no permitía efectuar una rectificación del importe del impuesto si el deudor había dejado de

ser sujeto pasivo. Ese era el caso de Delpharmea Nutraceuticals desde el 3 de noviembre de 2011.

11 Contra dicha resolución, A?PACK CZ interpuso un recurso administrativo ante la Dirección Tributaria competente en materia de recursos, que fue desestimado.

12 A?PACK CZ interpuso ante el M?stský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga, República Checa) un recurso de anulación contra la sentencia desestimatoria, que dicho tribunal desestimó.

13 En estas circunstancias, A-PACK CZ interpuso ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) recurso de casación contra esta última resolución desestimatoria. Alega que el requisito relativo a la condición de sujeto pasivo del deudor, previsto en el artículo 44, apartado 3, de la Ley del IVA no solo es contrario al artículo 90 de la Directiva 2006/112, sino que es también constitutiva de una ayuda de Estado prohibida.

14 El órgano jurisdiccional remitente considera que no cabe acoger las alegaciones de A?PACK CZ relativas a la existencia de una ayuda de Estado. En cambio, el requisito relativo al mantenimiento de la condición de sujeto pasivo del deudor, previsto en el artículo 44, apartado 3, de la Ley sobre el IVA, es a su juicio contrario al artículo 90 de la Directiva 2006/112, habida cuenta de que puede hacer imposible la regularización de la base imponible del sujeto pasivo acreedor, sin que esto se justifique por la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago.

15 En estas circunstancias el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 90, apartado 2, de la [Directiva 2006/112], teniendo en cuenta los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, en el sentido de que permite a los Estados miembros, con carácter excepcional, establecer condiciones que en ciertos casos excluyan la reducción de la base imponible por impago total o parcial del precio?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es contraria la legislación nacional al objetivo del artículo 90 de la [Directiva 2006/112], si no permite a los sujetos pasivos del IVA rectificar la cuota del impuesto cuando este se haya devengado con ocasión de una entrega gravada a otro sujeto pasivo que solo pagó parte de la contraprestación o no la pagó en absoluto y que posteriormente dejó de ser sujeto pasivo del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 90 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor deja de ser sujeto pasivo del IVA.

17 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación que dé lugar al pago quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir 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. Esa disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva 2006/112 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 (véase, en particular, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, apartado 29 y jurisprudencia citada).

18 Es cierto que el apartado 2 del artículo 90 de dicha Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación.

19 No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, en los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 17, y de 22 de febrero de 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, apartado 37).

20 De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 18, y de 22 de febrero de 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, apartado 38) y que no puede permitir a estos excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartados 20 y 21).

21 La interpretación teleológica del artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 confirma esta conclusión. En efecto, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan hacer frente a la incertidumbre inherente al impago de una factura o al carácter definitivo del mismo, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible (sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 22, y de 22 de febrero de 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, apartado 40).

22 Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, apartado 23).

23 En el presente asunto, un requisito como el establecido en la legislación nacional controvertida en el litigio principal, que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA, no puede estar justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de que se trate.

24 En efecto, como por otra parte señala esencialmente la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la circunstancia de que el deudor haya dejado de ser sujeto pasivo, en el contexto de un procedimiento de insolvencia, constituye más bien, a la inversa, un elemento que corrobora el carácter definitivo del impago.

25 Por lo que respecta a la cuestión de si, como sostiene en sus observaciones escritas el Gobierno checo, que cita, en particular, el apartado 33 de la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40), podría considerarse, no obstante, que tal requisito es conforme con el artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en la medida en que con el se persiguen los objetivos de garantizar la percepción exacta del IVA, evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, procede señalar que tales objetivos no permiten ir en contra de la finalidad ni de la sistemática de dicha disposición y justificar una excepción al artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva por razones distintas de las relacionadas con la incertidumbre inherente al impago o al carácter definitivo del mismo.

26 Asimismo, aunque el artículo 273 de la Directiva 2006/112, igualmente invocado por la República Checa en apoyo de su interpretación, permite a los Estados miembros establecer obligaciones que consideren necesarias para garantizar la percepción exacta del IVA y para evitar el fraude, se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tales medidas solo pueden constituir, en principio, una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, puesto que deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 y no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada), que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia.

27 En el presente asunto, no se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que autorizar a un acreedor sujeto pasivo, como A?PACK CZ, para reducir su base imponible del IVA cuando se enfrenta a una situación de impago de su crédito por un deudor insolvente y que entretanto ha dejado de ser sujeto pasivo presenta un riesgo particular de fraude o evasión fiscal. Además, el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imposible en supuestos similares y de hacer pesar sobre el acreedor sujeto pasivo la carga de un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede, en cualquier caso, los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva 2006/112.

28 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA.

Costas

29 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA.

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.