Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 15 de octubre de 2020*

[Texto rectificado mediante auto de 26 de noviembre 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»

En el asunto C-335/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 6 de diciembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de abril de 2019, en el procedimiento entre

E. sp. z o.o. sp. k.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

Abogada General: Sra. J. Kokott;

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

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de E. sp. z o.o. sp. k., por el Sr. A. Bartosiewicz, asesor fiscal;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Siekierzyńska, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: polaco.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 4 de junio de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 E. sp. z o.o. sp. k. y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) en relación con unas interpretaciones individuales emitidas por este último.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 63 de la Directiva 2006/112:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4 El artículo 73 de esta Directiva establece:

«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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

5 El artículo 90 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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.»

6 El artículo 184 de esta misma Directiva preceptúa lo siguiente:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

7 Según el artículo 185 de la Directiva 2006/112:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

8 A tenor del artículo 273 de esta Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] 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 polaco

9 El artículo 89a de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004, en la versión aplicable al procedimiento principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. El sujeto pasivo podrá rectificar la base imponible y el impuesto devengado sobre la entrega de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional en caso de créditos cuya irrecuperabilidad se haya acreditado razonablemente. La rectificación también se refiere a la base imponible y a la cuota del impuesto que corresponde a la parte del importe del crédito cuya irrecuperabilidad se haya acreditado razonablemente.

1a. Se considerará que se ha acreditado razonablemente la irrecuperabilidad de un crédito cuando este no haya sido satisfecho o cedido por cualquier medio en el plazo de 150 días desde su vencimiento estipulado en el contrato o en la factura.

2. Se aplicará el apartado 1 cuando se cumplan las condiciones siguientes:

1) la entrega del bien o la prestación de los servicios se lleve a cabo a favor de un sujeto pasivo mencionado en el artículo 15, apartado 1, registrado como sujeto pasivo del IVA y que no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación;

[…]

3) el día anterior a la presentación de la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1:
   a) el acreedor y el deudor figuren registrados como sujetos pasivos del IVA,
   b) el deudor no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación;

[…]

5) no hayan transcurrido dos años desde la fecha de la emisión de la factura que documente el crédito, contados desde el final del año en el que hubiese sido emitida.

[…]

3. La rectificación mencionada en el apartado 1 podrá llevarse a cabo en la declaración fiscal correspondiente al período en el que se haya considerado razonablemente acreditada la irrecuperabilidad del crédito, con la condición de que el crédito no hubiese sido satisfecho o cedido por cualquier medio hasta la fecha de la presentación por el acreedor de la declaración fiscal correspondiente a dicho período.

4. Cuando el crédito hubiese sido satisfecho o cedido por cualquier medio tras la presentación de la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1, el acreedor deberá incrementar la base imponible y la cuota del impuesto devengado en la liquidación correspondiente al período en el que el crédito haya sido satisfecho o cedido. En caso de satisfacción parcial del crédito, la base imponible y la cuota del impuesto devengado se incrementarán respecto a esa parte.

[…]»

10 El artículo 89b de la Ley del IVA establece:

«1. En caso de impago de un crédito resultante de una factura que documente la entrega de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional en el plazo de 150 días desde el vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, el deudor deberá regularizar la deducción del impuesto relativa a esa factura en una declaración correspondiente al período de los 150 días siguientes al vencimiento estipulado en el contrato o en la factura.

1a. No se aplicará lo dispuesto en el apartado 1 cuando el deudor haya satisfecho el crédito no más tarde del último día del período de los 150 días siguientes al vencimiento de ese crédito.

2. En caso de impago parcial de un crédito en el plazo de 150 días desde su vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, la regularización afectará a la deducción correspondiente a la parte impagada del crédito. Las disposiciones del apartado 1a se aplicarán *mutatis mutandis*.

[…]

4. En caso de que se satisfaga el crédito tras la regularización mencionada en el apartado 1, el sujeto pasivo tendrá derecho a incrementar, en la liquidación del período en el que se haya satisfecho el crédito, el importe del impuesto soportado en el importe del impuesto mencionado en el apartado 1. En caso de una satisfacción parcial del crédito, el impuesto soportado podrá incrementarse respecto a esa parte.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 E., sociedad de responsabilidad limitada polaca con domicilio en Polonia y sujeto pasivo del IVA, ejerce una actividad de asesoramiento fiscal cuyos destinatarios son, entre otros, entidades que son sujetos pasivos del IVA con las que no está vinculada. A los servicios que presta de ese modo en Polonia aplica un tipo normal del IVA.

12 E. expidió a uno de sus clientes una factura con IVA en concepto de servicios de asesoramiento fiscal gravados en territorio polaco. En el momento de la ejecución de la prestación de servicios, ese cliente estaba registrado como sujeto pasivo del IVA y no se hallaba incurso en ningún procedimiento concursal o de liquidación. No obstante, se inició un procedimiento de liquidación contra dicho cliente en el período de los 150 días siguientes a la expiración del plazo de pago, aunque permaneció registrado como sujeto pasivo del IVA. Como esta factura no fue pagada ni cedida de ningún modo, E. dirigió al Ministro de Hacienda, antes de que finalizara el plazo de dos años a partir de la fecha de

emisión de la factura, 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 el artículo 89a de la Ley del IVA, a una reducción de la base imponible del IVA debido al impago de la deuda derivada de la misma factura.

13 Mediante una interpretación individual de 12 de enero de 2015, el Ministro de Hacienda dio una respuesta negativa a la solicitud de E. En particular, indicó que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 solo confiere a los sujetos pasivos el derecho a reducir la base imponible del IVA en las condiciones que los Estados miembros determinen, lo que la República de Polonia estableció en el artículo 89a de la Ley del IVA. De ese modo, si no se cumple uno de los requisitos previstos en ese artículo, el sujeto pasivo no estará facultado para invocar el derecho a reducción basándose directamente en el Derecho de la Unión.

14 El órgano jurisdiccional remitente precisa que E. solicitó también otras tres interpretaciones individuales relativas a la conformidad de los requisitos establecidos en el artículo 89a de la Ley del IVA en las distintas circunstancias de hecho en las que ese artículo puede aplicarse. De los documentos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que tampoco esas solicitudes obtuvieron respuestas positivas. El órgano jurisdiccional remitente declara que ha acumulado por conexidad los cuatro asuntos relativos a las interpretaciones individuales controvertidas.

15 E. impugnó, infructuosamente, las citadas interpretaciones individuales ante el órgano jurisdiccional polaco competente en primera instancia. A continuación, interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente al considerar que el órgano jurisdiccional de primera instancia había incurrido en error al declarar que las disposiciones controvertidas de la Ley del IVA no incumplen las exigencias establecidas por el Derecho de la Unión.

16 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre el margen de apreciación que se concede a los Estados miembros para determinar, en su legislación nacional, las condiciones de aplicación de las disposiciones del artículo 90 de la Directiva 2006/112. Habida cuenta, en particular, de las sentencias de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), pregunta si son lícitos los requisitos previstos en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA.

17 El órgano jurisdiccional remitente precisa que el legislador polaco adoptó el artículo 89b de la Ley del IVA, como medida de transposición del artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, imponiendo al deudor la obligación de regularizar el importe del IVA deducible, como corolario del derecho del acreedor a reducir la base imponible en las condiciones previstas en el artículo 89a de la Ley del IVA. De esa manera, los requisitos previstos en el artículo 89a de la Ley del IVA, en particular el relativo a la sujeción del acreedor y del deudor al IVA, garantizan la simetría de los mecanismos tributarios, a efectos de una buena recaudación del impuesto.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala además que el requisito según el cual, en virtud del artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA, el deudor no debe hallarse incurso en un procedimiento concursal o de liquidación permite garantizar la coherencia del sistema jurídico polaco evitando, en particular, que se vulnere el orden de prelación de créditos de los acreedores prevista por el Derecho concursal. Así pues, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia declare que el artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 se opone a requisitos como los previstos en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si debería dictar una resolución prescindiendo de las normas nacionales aplicables en materia de quiebra.

19 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permiten las disposiciones de la Directiva 2006/112 —especialmente el artículo 90, apartado 2, de esta Directiva—, considerando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, introducir en el Derecho nacional disposiciones que limiten la posibilidad de reducir la base imponible en caso de impago parcial o total en atención a un determinado estatuto tributario del deudor y del acreedor?

2) En particular, ¿se opone el Derecho de la Unión a la adopción en el Derecho nacional de una norma que permita disfrutar de la "reducción por créditos incobrables" con la condición de que en la fecha de la prestación del servicio/entrega de los bienes y en la fecha que precede la presentación de la rectificación de la declaración fiscal para disfrutar de dicha reducción:

– el deudor no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación,

– el acreedor y el deudor figuren registrados como sujetos pasivos del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90 de la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible del IVA a que, en el momento de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de 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, el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA.

21 A este respecto, ha de recordarse que 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 del impuesto 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, con posterioridad a la conclusión de 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 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 17 y jurisprudencia citada).

22 Por otra parte, conforme al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que se respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

23 Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a estos un margen de apreciación, en

particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 32 y jurisprudencia citada).

24 No obstante, también se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada).

25 Así pues, 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. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 34 y jurisprudencia citada).

26 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.

27 En efecto, si el impago total o parcial del precio de la operación se produce sin mediar rescisión o anulación del contrato, el comprador o el destinatario sigue estando obligado al pago del precio convenido y el vendedor o el prestador sigue disponiendo en principio de su crédito y puede exigir judicialmente su pago. Dado que, no obstante, no cabe excluir que el cobro resulte en definitiva imposible, el legislador de la Unión ha querido atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio, la cual, por sí misma, y a diferencia de lo que sucede en el caso de rescisión o anulación del contrato, no devuelve a las partes a su situación inicial, da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro o si no se admite en esa situación tal reducción (véase, en ese sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 16 y jurisprudencia citada).

28 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones 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 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 19 y jurisprudencia citada).

29 De ello se deduce que el ejercicio de tal facultad de establecer excepciones debe estar justificado, con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no socaven el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva 2006/112, y que dicha facultad no permite que estos puedan excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 20 y jurisprudencia citada).

30 En particular, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan hacer frente a la incertidumbre en cuanto al impago de una factura o al carácter definitivo del mismo, la 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 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 21 y jurisprudencia citada).

31 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 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 22 y jurisprudencia citada).

32 En el caso de autos, los requisitos previstos en el artículo 89a, apartado 2, puntos 1 y 3, letras a) y b), de la Ley del IVA se entienden a la vez como la determinación por parte de la República de Polonia, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, de las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para poder ejercer el derecho a la reducción de la base imponible del IVA en los casos de impago total o parcial del precio y, por lo que se refiere a los sujetos pasivos que, al igual que E., no pueden reducir esa base imponible por no cumplir esos requisitos, como el ejercicio por parte de la República de Polonia de la facultad de introducir excepciones prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112. De ello se desprende que procede examinar si la restricción que comportan esos requisitos para sujetos pasivos como E. está justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago.

33 En lo que respecta, en primer lugar, al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a que el deudor haya estado registrado como sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios, hay que considerar que ese requisito no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago. En efecto, el hecho de que el deudor sea o no un sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios no permite en sí mismo considerar que exista un riesgo de que el crédito resulte incobrable, máxime cuando, como alega la Comisión Europea en sus observaciones escritas, pueden entregarse bienes y prestarse servicios a personas que no son sujetos pasivos del IVA, como las entidades exentas de IVA o los consumidores, sin que tal extremo afecte a la obligación del acreedor de recaudar el IVA por cuenta del Estado y al derecho de ese acreedor a regularizar *a posteriori* la base imponible.

34 Por lo que respecta, en segundo lugar, al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a la circunstancia de que el deudor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, es preciso subrayar, además del hecho recordado en el apartado anterior de la presente sentencia según la cual el deudor no es necesariamente un sujeto pasivo, que, en el apartado 28 de la sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional que dispone que el sujeto pasivo no podrá reducir 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.

35 Por lo que respecta, en tercer lugar, al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a la circunstancia de que el acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, debe considerarse que ese requisito no está justificado por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago. Dado que la existencia de la deuda y la obligación del deudor de pagarla no dependen de que el acreedor siga siendo un sujeto pasivo, el hecho de que el acreedor sea o no sujeto pasivo del IVA el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria no permite en sí mismo considerar que exista un riesgo de que el crédito resulte incobrable.

36 Las consideraciones expuestas en los apartados 32 a 35 de la presente sentencia no quedan invalidadas por el argumento formulado por el Gobierno polaco en sus observaciones escritas con arreglo al cual, habida cuenta del vínculo entre el artículo 90 de la Directiva 2006/112 y los artículos 184 y 185 de dicha Directiva, a saber, la interdependencia entre el IVA adeudado por el acreedor como vendedor o

prestador del servicio y el IVA deducible por el deudor en su calidad de adquirente o destinatario de la prestación, la exigencia relativa a la condición de sujeto pasivo del IVA del deudor y del acreedor permite garantizar una reducción simétrica del importe de la base imponible utilizada para calcular el IVA adeudado, según lo dispuesto en el artículo 89a de la Ley del IVA, y la cuantía del IVA deducible, según lo dispuesto en el artículo 89b de la Ley del IVA, y, por tanto, permite garantizar la coherencia y el buen funcionamiento del sistema del IVA, en cumplimiento del principio de neutralidad.

37 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que, mientras que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 regula el derecho del proveedor o del prestador del servicio a reducir la base imponible cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, no recibe la contraprestación pactada o recibe únicamente una parte de la misma, el artículo 185 de dicha Directiva se refiere a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la otra parte de esa misma operación, de modo que estos dos artículos representan las dos caras de una misma operación económica y procede interpretarlos de forma coherente (sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 35).

38 En particular, cuando un Estado miembro prevé, en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que, en determinadas condiciones, un sujeto pasivo puede reducir la base imponible con posterioridad a la conclusión de una operación, debe aplicar, con el fin de garantizar el principio de neutralidad fiscal, el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 para que la otra parte en esa misma operación, a su vez, regularice el importe del IVA deducible. Es efectivamente lo que hizo el legislador polaco al adoptar los artículos 89a y 89b de la Ley del IVA.

39 No obstante, la garantía de una reducción simétrica de la base imponible del IVA adeudado y del importe del IVA deducible no depende de la sujeción de ambas partes al IVA. En efecto, ni el derecho del acreedor a reducir la base imponible ni la obligación del deudor de reducir el importe del TVA deducible dependen del mantenimiento de la condición de sujeto pasivo.

40 Por lo que respecta, en primer lugar, al acreedor, procede considerar que, dado que era sujeto pasivo en el momento en que se efectuó la entrega de bienes o la prestación de servicios, fecha en la que, en virtud del artículo 63 de la Directiva 2006/112, se produce el devengo del impuesto y se hace exigible el impuesto, sigue siendo deudor del IVA que ha recaudado por cuenta del Estado, con independencia de que haya perdido entretanto su condición de sujeto pasivo. Además, habida cuenta de que, como se desprende del apartado 21 de la presente sentencia, la base imponible, tal como se define en el artículo 73 de la Directiva 2006/112, está constituida por la contraprestación realmente recibida, ese acreedor puede, incluso después de haber perdido la condición de sujeto pasivo, regularizar la base imponible de modo que esta refleje la contraprestación realmente recibida y que la Administración tributaria no perciba en concepto de IVA un importe superior al percibido por el acreedor. Así pues, el derecho del acreedor a reducir la base imponible a efectos de regularización no depende de que este siga siendo un sujeto pasivo.

41 En lo que respecta, en segundo lugar, al deudor, hay que recordar que toda persona que tenga la condición de sujeto pasivo y actúe como tal en el momento en que adquiere un bien o recibe una prestación de servicios dispondrá de un derecho a deducción en relación con dicho bien o servicio prestado y que, a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo (sentencias de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, apartado 32, y del 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 46). En esas circunstancias, el importe del IVA deducible debe poder regularizarse por toda persona que ya no tiene la condición de sujeto pasivo, pero que tenía dicha condición en el momento del nacimiento del derecho a deducción. De ese modo, la obligación del deudor de reducir el importe del IVA deducible no depende del mantenimiento de su condición de sujeto pasivo.

42 En cuanto al hecho de que, una vez efectuada la regularización de la base imponible y del IVA deducible, existe el riesgo de que el IVA debido ahora por el deudor no se abone al Estado porque aquel se halla incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, basta con señalar, al igual que la Abogada General en los puntos 58 a 60 de sus conclusiones, que la correlación entre la regularización de la base imponible y la del IVA deducible no implica necesariamente que esas regularizaciones deban efectuarse al mismo tiempo. Así pues, habida cuenta de la inexistencia de criterio temporal en el artículo 185, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 2006/112, esta correlación no impide a los Estados miembros exigir la regularización del IVA deducible cuando el deudor se halle en situación de falta de pago e incluso antes de que se vea incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, de modo que se evite de este modo cualquier riesgo de pérdida financiera para el Estado.

43 Además, una exigencia, como la controvertida en el procedimiento principal, relativa a la condición de sujeto pasivo del IVA del acreedor y del deudor no puede justificarse ni por la prevención de irregularidades o abusos ni a la luz de las disposiciones del artículo 273 de la Directiva 2006/112.

44 En efecto, ha de señalarse, por un lado, que el objetivo de prevenir irregularidades y abusos no permite ir en contra de la finalidad ni de la sistemática del artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112, tal como se exponen en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia, ni justificar una excepción al artículo 90, apartado 1, de esa Directiva por razones distintas de las relacionadas con la incertidumbre en cuanto al impago o al carácter definitivo del mismo (véase, por analogía, la sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 25).

45 Por otro lado, habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 24 de la presente sentencia en relación con el artículo 273 de la Directiva 2006/112, de los documentos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que autorizar a un acreedor, como E., a reducir su base imponible del IVA pese a la pérdida, *a posteriori*, de su condición de sujeto pasivo o de la condición de sujeto pasivo del deudor presente un riesgo particular de fraude o evasión fiscal, máxime cuando, como se ha recordado en los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, el derecho a regularizar la base imponible y la obligación de regularizar el importe del IVA deducible no dependen de que se mantenga la condición de sujeto pasivo tanto del deudor como del acreedor. En cualquier caso, el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y de hacer que recaiga sobre el acreedor sujeto pasivo la carga de un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva 2006/112 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 27).

46 En cuarto lugar, en lo que atañe al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a la circunstancia de que el deudor no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, cabe señalar que, al privar al acreedor de su derecho a una reducción debido a que no puede establecerse la irrecuperabilidad definitiva del crédito antes del resultado del procedimiento concursal o de liquidación, ese requisito tiene en cuenta efectivamente la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago.

47 No obstante, ha de recordarse que, conforme al principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, los medios empleados para aplicar la Directiva 2006/112 deben ser adecuados para lograr los objetivos previstos por esa normativa y no deben exceder de lo necesario para alcanzarlos (véase, por analogía, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 25).

48 Pues bien, ha de señalarse que la incertidumbre relacionada con el carácter definitivo del impago podría tenerse en cuenta también concediendo la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo demuestre, antes de que concluya el procedimiento concursal o de liquidación, una

probabilidad razonable de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que se produzca el pago. Correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, determinar las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el acreedor en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable. Esta regla sería también eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, pero sería menos gravosa para el sujeto pasivo, que realiza la financiación previa del IVA al recaudarlo por cuenta del Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 27).

49 Además, procede señalar a este respecto, por una parte, que el artículo 89a, apartado 1a, de la Ley del IVA establece precisamente un plazo a cuyo término se considerará que se ha acreditado razonablemente la irrecuperabilidad del crédito y, por otra parte, que, en virtud del artículo 89a, apartado 4, de dicha Ley, el acreedor debe aumentar la base imponible y la cuota del IVA exigible cuando, tras la reducción de la base imponible, el crédito haya sido satisfecho o cedido finalmente. Interpretadas de manera combinada, esas disposiciones constituyen, por sí solas, una medida adecuada que responde, como se ha recordado en el apartado anterior de la presente sentencia, a las exigencias del principio de proporcionalidad.

50 La constatación efectuada en el apartado 48 de la presente sentencia es tanto más válida en el contexto de los procedimientos concursales o de liquidación, en los que solo puede tenerse, en principio, la certeza del carácter definitivamente incobrable del crédito tras el transcurso de un largo período de tiempo. Ese período hace, en cualquier caso, que los empresarios sujetos a dicha normativa, cuando se enfrentan al impago de una factura, tengan que soportar una desventaja de tesorería respecto de sus competidores de los demás Estados miembros que puede manifiestamente menoscabar el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva 2006/112 (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 28).

51 [En su versión rectificada mediante auto de 26 de noviembre de 2020] En cuanto al hecho, alegado por el órgano jurisdiccional remitente, de que el requisito mencionado en el apartado 46 de la presente sentencia permite garantizar la coherencia del sistema jurídico polaco evitando, en particular, que se vulnere el orden de prelación de créditos de los acreedores en el Derecho concursal, es preciso recordar, por una parte, que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 cumple los requisitos para producir efecto directo (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 34) y que, por otra parte, el principio de primacía del Derecho de la Unión implica que cualquier juez nacional que conozca de un asunto, en el marco de su competencia, estará obligado, como órgano de un Estado miembro, a abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión con efecto directo en el litigio de que conoce (sentencia de 24 de junio de 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, apartado 61).

52 De ello se desprende que, cuando no cumple los únicos requisitos establecidos por la normativa nacional que no son conformes con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, un sujeto pasivo como E. puede invocar esa disposición ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado para obtener la reducción de su base imponible (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 35), debiendo el órgano jurisdiccional nacional descartar esos requisitos no conformes. El hecho de que, actuando de ese modo, se vean afectadas otras disposiciones de Derecho nacional carece de relevancia, de lo contrario la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de inaplicar una disposición de Derecho interno contraria a una disposición del Derecho de la Unión que produce un efecto directo se vería privado de su esencia, menoscabándose de ese modo el principio de primacía del Derecho de la Unión.

53 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, 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 que supedita la reducción de la base imponible del IVA al requisito de que, en el momento de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria por la que se solicita 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, el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 que supedita la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al requisito de que, en el momento de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria por la que se solicita 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, el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA.

Firmas