Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 8 de junio de 2017 [1]

Asunto C-246/16

Enzo Di Maura
contra
Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia)]

«Petición de decisión prejudicial — Normativa del IVA — Limitación del derecho a reducir la base imponible por impago de la contraparte (artículo 11, parte C, apartado 1, frase 2, de la Sexta Directiva o artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE) — Margen de apreciación de los Estados miembros en la transposición — Carácter proporcionado del período de duración del anticipo del impuesto por la empresa»

I. Introducción

1. En el tráfico económico es frecuente que un cliente no abone sus facturas a su debido tiempo o no lo haga en absoluto. Ello ya es de por sí desagradable para una empresa, en particular cuando los cobros pendientes alcanzan un cierto volumen. Especialmente desagradable le resulta cuando, pese al impago de esas facturas, ha de abonar los impuestos correspondientes al importe de estas, que debería soportar el cliente.

2. Ello se debe a que el Estado, según la normativa del IVA, ya percibe «su» impuesto de la empresa, aunque quien debería soportar la carga fiscal (el destinatario de la prestación) aún no lo haya abonado a la empresa. En definitiva, la empresa debe adelantar el IVA hasta que reciba el pago y de ese modo concede al Estado un préstamo sin intereses. En el presente asunto se trata de una factura impagada desde 2004.

3. En consecuencia, todos los Estados miembros prevén la correspondiente rectificación de la deuda tributaria ya contraída por la empresa en concepto de IVA. En Italia, sin embargo, hasta la fecha no existía tal posibilidad antes de la *conclusión de un procedimiento concursal* del destinatario de la prestación. En otros Estados, la rectificación no puede hacerse hasta la *apertura del procedimiento concursal*. Las empresas solo pueden influir en ambas posibilidades en una medida limitada. En cualquier caso, es posible que transcurran varios años hasta que concluya la situación de adelanto del pago del impuesto.

1 Lengua original: alemán.

4. En este asunto —el segundo hasta la fecha— procedente de Italia,[2] el Tribunal de Justicia aborda una de las cuestiones más importantes de la recaudación indirecta del IVA en un Estado de derecho. En definitiva, el Tribunal de Justicia debe pronunciarse por primera vez[3] acerca de hasta cuándo puede obligar un Estado miembro a una empresa, de un modo proporcionado, a adelantar a sus expensas un impuesto que, desde un punto de vista económico, no debe soportar. ¿Ha de esperar realmente una empresa dos, diez o incluso más años hasta que se le devuelva el IVA devengado y ya abonado? ¿Está una empresa obligada a promover un procedimiento judicial que puede carecer de todo sentido desde un punto de vista económico, para probar que el impago de la contraprestación convenida es *definitivo*?

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. En este caso, el marco jurídico del Derecho de la Unión está constituido por el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme[4] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), aplicable cuando se produjeron los hechos. El contenido de esa disposición es idéntico al actual 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[5] (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

6. El artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (anteriormente artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva) regula la modificación de la base imponible:

«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.»

2 El otro procedimiento procedente de Italia, el asunto C-202/15 (H3g), está por el momento informalmente suspendido, ya que el órgano jurisdiccional remitente de ese asunto está considerando, a raíz del cambio producido en el marco normativo, retirar la petición de decisión prejudicial. En el asunto C-404/16, el Tribunal de Justicia también se ocupa de una cuestión similar.

3 A diferencia de las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201); de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 DO 1997, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5 DO 2006, L 347, p. 1.

B. Derecho italiano

7. El artículo 26, apartado 2 (en su versión vigente en el momento de los hechos) del Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» (Decreto del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972, n.º 633, «por el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido») (en lo sucesivo, «Decreto n.º 633/72») establece:

«Si una operación con respecto a la cual se ha emitido una factura se cancela total o parcialmente o se reduce su importe imponible tras registrarse conforme a lo previsto en los artículos 23 y 24, a consecuencia de una declaración de nulidad, anulación, revocación, rescisión o por otro concepto, o por impago total o parcial a raíz de un procedimiento concursal o ejecutivo infructuoso, o por la aplicación de bonificaciones o descuentos contractualmente previstos, el transmitente del bien o el prestador del servicio podrá deducir el impuesto correspondiente a la reducción de conformidad con el artículo 19, contabilizándolo de acuerdo con lo establecido en el artículo 25. El adquirente del bien o destinatario del servicio que haya registrado ya la operación con arreglo a este último artículo deberá registrar la modificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 o en el artículo 24, sin perjuicio de su derecho a la restitución del importe abonado al transmitente del bien o al prestador del servicio en concepto de compensación.»

8. Por el contrario, el artículo 101, apartado 5, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «TUIR») contiene la siguiente disposición:

«Las pérdidas de bienes a las que se refiere el apartado 1 […] y las pérdidas sobre créditos, distintas de las deducibles con arreglo al […], serán deducibles si resultan de datos ciertos y precisos y, en cualquier caso, respecto a las pérdidas sobre créditos, si el deudor está sujeto a un procedimiento concursal o ha celebrado un convenio de restructuración de las deudas aprobado […]. A efectos del presente apartado, se considerará que el deudor está sujeto a procedimiento concursal desde la fecha de la sentencia declarativa de la quiebra o de la medida que ordene la liquidación administrativa forzosa o […]».

9. Además, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que el artículo 26, apartado 2, del Decreto n.º 633/72 ha sido modificado por la Ley n.º 208 de 28 de noviembre de 2015 en el sentido de que se admite expresamente la deducción del IVA en el caso de que no se haya pagado el precio, a partir de la fecha en que se inicie el procedimiento concursal. No obstante, esa disposición se aplica únicamente a los procedimientos concursales iniciados con posterioridad al 31 de diciembre de 2016.

III. Litigio principal

10. En 2004, el Sr. Enzo Di Maura (en lo sucesivo, «demandante») —tras llevar a cabo una entrega o una prestación de servicios en 2004— emitió una factura por importe de 35 000 euros, que la destinataria de la factura —la sociedad Sertenko srl— no abonó, ya que fue declarada insolvente mediante sentencia de 30 de noviembre de 2004. Basándose en la citada sentencia, el demandante redujo el 31 de diciembre de 2004 la base imponible por el mismo importe, modificando la factura originalmente expedida y reduciendo los impuestos de conformidad con la modificación.

11. La Agenzia delle Entrate (Administración tributaria, Italia) ordenó no obstante para el ejercicio tributario de 2004 el pago del impuesto sobre la renta, del impuesto regional sobre actividades económicas y del IVA con sanciones. En virtud del artículo 26, apartado 2, del Decreto n.º 633/72, en caso de insolvencia del deudor el interesado solo puede solicitar a la Administración tributaria la devolución de tributos ya abonados, si consta que no queda ninguna cantidad disponible y el crédito es, por tanto, incobrable.

12. El demandante interpuso ante la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia) un recurso dirigido a la anulación de la liquidación. En opinión del demandante, el artículo 26 del Decreto n.º 633/72 debe interpretarse en el sentido de que, en caso de impago de prestaciones, la base imponible puede reducirse ya en el momento en que se inicia el procedimiento concursal, habida cuenta de la prolongada duración habitual de tales procedimientos. Además, en su opinión, el artículo 101, apartado 5, del TUIR exime al acreedor de probar el carácter definitivo de la pérdida, al permitir expresamente la deducción de los créditos frente a empresas sujetas a procedimientos concursales desde la fecha de apertura del procedimiento.

13. En el procedimiento ante el tribunal remitente, la Administración tributaria admite las objeciones formuladas por el demandante en relación con el impuesto sobre la renta y el impuesto regional sobre actividades económicas con arreglo al artículo 101, apartado 5, del TUIR, pero no por lo que respecta al IVA. En su opinión, la no reducción del IVA resulta de los antecedentes legislativos del artículo 26 del Decreto n.º 633/72, del que se desprende que el requisito del carácter infructuoso se refiere al procedimiento concursal.

14. Además, según la Administración tributaria, el carácter infructuoso de los procedimientos concursales solo puede probarse una vez concluido el reparto del activo y expirado el plazo para formular observaciones sobre el plan de reparto, o bien, a falta de este, cuando haya expirado el plazo para recurrir contra la resolución judicial de cierre del procedimiento concursal. Esa interpretación del artículo 26 del Decreto n.º 633/72 es conforme con la práctica de la Administración tributaria y con la jurisprudencia nacional.

15. La Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa) resolvió suspender el procedimiento y plantear una petición de decisión prejudicial.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. La Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa), que conoce del asunto, planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Habida cuenta de los artículos 11, parte C, apartado 1, y 20, apartado 1, letra b), segunda frase, de la Directiva 77/388/CEE, que se refieren, respectivamente, a la reducción de la base imponible y a la rectificación del impuesto sobre el valor añadido facturado en operaciones imponibles en caso de impago total o parcial de la contraprestación establecida entre las partes, ¿es conforme con los principios de proporcionalidad y efectividad garantizados en el TFUE y con el principio de neutralidad que rige la aplicación del impuesto sobre el valor añadido establecer límites que hagan imposible o excesivamente difícil —en particular por lo que respecta al tiempo, habida cuenta de la duración imprevisible de un procedimiento concursal— para el sujeto pasivo obtener la devolución del impuesto relativo a la contraprestación total o parcialmente impagada?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es compatible con los principios antes citados una norma, como el artículo 26, apartado 2, del Decreto n.º 633/1972, en su versión vigente con anterioridad a las modificaciones introducidas por el artículo 1, apartados 126 y 127, de la Ley n.º 208 de 28 de diciembre de 2015, que supedita el derecho a obtener la devolución del impuesto a que se acredite que se han instado procedimientos concursales sin éxito, es decir, según la jurisprudencia y la práctica de la autoridad tributaria del Estado miembro de la Unión, exclusivamente, tras un reparto final infructuoso del activo o, a falta de este, del carácter definitivo de la medida de cierre del procedimiento concursal, aun cuando razonablemente dicha actuación resulte antieconómica en atención al importe del crédito, a las perspectivas de cobro y al coste de los procedimientos concursales y teniendo en cuenta que, en cualquier caso, dichos presupuestos pueden producirse muchos años después de la fecha de apertura del procedimiento concursal?»

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, han presentado observaciones escritas la República Italiana, el Reino Unido y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre ambas cuestiones prejudiciales

1. Generalidades

18. Con sus cuestiones prejudiciales —que procede examinar conjuntamente— el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia cuáles son los requisitos para que los Estados miembros puedan hacer uso de la posibilidad prevista en el artículo 11, parte C, apartado 1, segunda frase, de la Sexta Directiva (actualmente artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA), de no aplicar lo dispuesto en el artículo 11, parte C, apartado 1, primera frase, de la Sexta Directiva (actualmente artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA).[6] En particular, pregunta si el Derecho de la Unión permite al legislador italiano supeditar una rectificación de la base imponible a que previamente el procedimiento concursal concluya sin éxito, aunque pueda durar más de una década.

19. El artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA no establece en qué condiciones puede restringirse la aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. Por tanto, la respuesta a la cuestión planteada solo puede obtenerse a partir de los principios de la normativa sobre el IVA.

20. En consecuencia, expondré en primer lugar el significado del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA (puntos 21 y siguientes). A continuación, me referiré a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA (puntos 32 y siguientes). Explicaré por qué el tenor de la disposición ha de interpretarse con un criterio restrictivo. En cuanto a la posibilidad de rectificación de la base imponible, han de tenerse en cuenta, en particular, el principio de neutralidad (puntos 40 y siguientes), la posición que ocupa la empresa en la normativa sobre el IVA y sus derechos fundamentales (puntos 45 y siguientes). Acto seguido, expondré los criterios para una aplicación del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA que sea conforme con el principio de proporcionalidad (puntos 53 y siguientes).

2. Significado del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA

21. En el punto de partida —frente a lo expuesto por el Reino Unido y la República Italiana— no caben discrepancias. Es la empresa como sujeto pasivo quien abona el IVA. No obstante, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y debe ser soportado por el consumidor final.[7] La empresa sujeta al pago del impuesto actúa «únicamente» como recaudador por cuenta del Estado.[8]

6 Como las disposiciones del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva y del artículo 90, de la Directiva sobre el IVA, así como las demás disposiciones relevantes, tienen un contenido idéntico, y las últimas son más fáciles de citar, me referiré en lo sucesivo, por razones de simplicidad, a las disposiciones actuales.

7 Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

8 Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

22. El IVA, como impuesto general sobre el consumo, debe gravar la capacidad económica del consumidor, que se manifiesta en un *gasto patrimonial* para obtener un provecho consumible. [9] Ese extremo queda patente en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA («a título oneroso»), en el artículo 65 de la Directiva sobre el IVA (devengo conforme a las cuantías ya percibidas) y en particular en el artículo 73 de la Directiva sobre el IVA. Según este, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que *obtenga* quien realice la entrega o preste el servicio.

23. En consecuencia, el Tribunal de Justicia [10] ha señalado reiteradamente de modo expreso que «la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades tributarias no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor». Por tanto, si la empresa no recibe el pago del consumidor final, no debe *materialmente* el IVA. No se produce el hecho generador del IVA, toda vez que el empresario no ha efectuado ninguna prestación *a título oneroso* en el sentido del artículo 2 de la Directiva sobre el IVA.

24. Conforme al artículo 63 de la Directiva sobre el IVA, 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. No es decisivo a este respecto que el destinatario haya abonado a su vez la contraprestación (el denominado criterio del devengo). Esa técnica del devengo del impuesto se basa manifiestamente en la idea de que normalmente la contraprestación convenida se abonará al hacerse la entrega o prestarse el servicio, o inmediatamente después.

25. Sin embargo, cuando el Derecho sustantivo grava únicamente el *gasto real* del destinatario de los bienes o servicios, pero la técnica impositiva se basa en el *gasto convenido*, será necesario conciliar de algún modo ambos sistemas. Es lo que garantiza el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA al establecer que se rectifique en la cantidad que corresponda la deuda tributaria inicialmente a cargo de la empresa que hace la entrega o presta el servicio.

26. Ello es conforme con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el sentido de que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA constituye la expresión de un *principio fundamental de la Directiva sobre el IVA*, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación efectivamente 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. [11]

27. Por consiguiente, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA es el contrapunto necesario a la técnica tributaria recogida en el artículo 63 de la Directiva sobre el IVA (el denominado criterio del devengo). [12] Dicha disposición obliga al Estado miembro a reducir la base imponible en la medida que corresponda. [13]

9 A modo de ejemplo, sentencias de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23, y de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»).

10 Sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19; en el mismo sentido, sentencias de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2002:581), apartado 30, y de 16 de enero de 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20), apartado 19, y conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283), punto 69.

11 Sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15; de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 27; de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 22; de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 37, y de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 35.

12 La misma función tienen los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA, que constituyen el equivalente en lo que respecta a la deducción con arreglo al criterio del devengo según los artículos 168 y 178 de la Directiva sobre el IVA y corrigen una deducción demasiado elevada del impuesto soportado. En particular, el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permite garantizar que la deducción corresponda finalmente a la carga efectiva del IVA. El destinatario de la prestación, que no está sujeto al IVA debido a que no se ha producido el pago, tampoco debe quedar liberado de una carga (ficticia) por medio de una deducción.

13 Igualmente explícitas las sentencias de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 31, y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 26.

28. El Tribunal de Justicia decidió en la sentencia Goldsmiths, con toda lógica, que la no aplicación del principio fundamental establecido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe estar justificada con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros sobre la base del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA no comprometan el objetivo de armonización fiscal. [14]

29. Sin embargo, en la sentencia Almos Agrárkülkereskedelmi, el Tribunal de Justicia también declaró que los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, un derecho a reducir la base imponible del IVA en caso de impago del precio, si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva. [15]

30. En estas consideraciones se basan en esencia las observaciones del Reino Unido y de la República Italiana. Si se confirma que la rectificación de la base imponible puede excluirse totalmente, con mayor razón podría permitirse una rectificación que solo se aplique al término de un procedimiento concursal que dura varios años, como señala en sus observaciones el Reino Unido. Sin embargo, no parece que el Tribunal de Justicia, en la sentencia dictada en el asunto Almos Agrárkülkereskedelmi, quisiera realmente apartarse de la sentencia Goldsmiths, en mi opinión, acertada.

31. Ha de determinarse, por tanto, si el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA concede a los Estados miembros, sin límite alguno, la facultad de no aplicar lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA o si para ello es necesario que estén justificadas las excepciones a su aplicación.

3. La disposición de excepción del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA

a) Generalidades

32. El tenor del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros en los casos de impago total o parcial no aplicar lo dispuesto en el apartado 1. Los Estados miembros pueden, por tanto, establecer una excepción al principio de la rectificación. No obstante, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las excepciones deben interpretarse de manera restrictiva. [16]

33. Aunque el tenor del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros no aplicar, en los casos de impago total o parcial, la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1, tal formulación no permite —contrariamente a lo que sostienen el Reino Unido y la República Italiana— excluir totalmente la posibilidad de regularización.

34. La exclusión completa de la posibilidad de rectificación es distinta de la posibilidad de regularización inmediata y sería contraria al principio del impuesto sobre el consumo antes mencionado y recogido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. Una exclusión total no es una *interpretación restrictiva* del concepto «no aplicar».

14 Sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

15 Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 23.

16 Sin embargo, ello sólo es válido si se respeta la finalidad de la excepción. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA se ha pronunciado entretanto en este sentido. Véanse las sentencias de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23; de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 16; de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, EU:C:2002:388), apartado 47, y mis conclusiones presentadas en el asunto Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991), punto 41. En sustancia, en dicha jurisprudencia el Tribunal de Justicia no exige una interpretación restrictiva, sino precisa, de los motivos de excepción.

b) Sentido y finalidad de la excepción del apartado 2

35. También el sentido y la finalidad de la excepción del apartado 2 van en contra de que se permita excluir toda posibilidad de rectificación en los casos de impago total o parcial. El tenor literal del apartado 2 solo permite intuir la razón de esa posibilidad de excepción. A diferencia de los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después de que se haya formalizado la operación, no comprendidos en el apartado 2, el impago total o parcial es meramente más *incierto*.[17]

36. En particular, sigue existiendo un derecho al pago (es decir, un crédito), de modo que no se excluyen pagos posteriores. De ello se desprende que los Estados miembros pueden hacer frente a esa incertidumbre mediante normas que se aparten de lo dispuesto en el apartado 1. Pero desde este punto de vista, la facultad de los Estados de apartarse de la regla general se extiende solo a esa incertidumbre, y no a la cuestión de *si* ha de procederse a una rectificación. Por consiguiente, en contra de lo que sostiene la República Italiana, ello impide que un Estado miembro excluya la posibilidad de rectificación.

37. No puedo compartir el argumento que formula la Comisión en el sentido de que la no aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 puede estar justificada para evitar un fraude. Por un lado, el legislador ha previsto esa posibilidad en el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, pero no en el artículo 90, apartado 2, de esta. Por otro lado, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar con arreglo al artículo 273 de la Directiva sobre el IVA para garantizar una correcta percepción del impuesto y evitar la evasión no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos ni ser contrarias al principio de neutralidad.[18] Una responsabilidad objetiva del prestador del servicio hasta una determinada fecha de referencia (en este caso la conclusión del procedimiento concursal) iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.[19]

38. En particular no está claro cómo puede ser adecuado para combatir el fraude del IVA limitar la rectificación de la deuda tributaria hasta que suceda un acontecimiento determinado. Si la rectificación es de hecho la expresión de un *principio fundamental de la Directiva sobre el IVA*, con arreglo al cual la base imponible es la prestación efectivamente recibida y del que se desprende que la Administración tributaria no puede recaudar en concepto de IVA ninguna cantidad superior a la percibida por el sujeto pasivo,[20] el elemento determinante es únicamente el impago de la contraprestación.

39. Si no se trata de un impago, sino de una entrega gratuita u otra prestación gratuita, esta se equipara a una prestación onerosa según la normativa sobre el IVA, con arreglo al artículo 16 o al artículo 26 de la Directiva sobre el IVA. En todo caso esa apreciación puede y debe ser efectuada por la Administración tributaria. Por tanto, un fraude por parte de la empresa prestadora resulta de hecho imposible. Solo es concebible un fraude por parte del destinatario de la prestación que no paga y que pese a ello deduce el impuesto soportado. Pero el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA impide en tal caso un fraude de este tipo. Dicho artículo permite de forma coherente una regularización de la deducción del impuesto soportado en el caso de una empresa que, debido al impago, no está sujeta al impuesto.

17 También pertinente la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 25.

18 Véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62, y la jurisprudencia allí citada.

19 Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 42, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 48.

20 Sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15; de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 27; de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 22; de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 37, y de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 35.

c) El principio de neutralidad del IVA

40. Además, el principio de neutralidad fiscal también debe tenerse en cuenta al interpretar el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA. El criterio de neutralidad constituye un principio derivado del carácter de impuesto sobre el consumo [21] y lleva consigo dos afirmaciones fundamentales.

41. Por un lado, prohíbe que en materia de percepción del IVA se trate de diferente forma a los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones. [22] Ello tiene particular relevancia en relación con las excepciones a la tributación basada en la prestación convenida previstas en la propia Directiva sobre el IVA (véanse los puntos 56 y 57).

42. Por otro lado, el principio de neutralidad implica que la empresa, en cuanto actúa como recaudador por cuenta del Estado, en principio, ha de quedar libre por completo de la carga final del IVA, [23] en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta. [24]

43. Si la empresa que realiza la prestación está obligada con arreglo a la técnica impositiva a pagar durante años un IVA que no ha podido recaudar, esa financiación anticipada supone una carga considerable para la empresa. Ya no puede hablarse, por tanto, de neutralidad completa [25] del IVA.

44. También el principio de neutralidad exige pues una posibilidad de rectificación en los casos de impago de la contraprestación. La posibilidad de no aplicación prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA es, habida cuenta del principio de neutralidad, *de interpretación restrictiva* y —como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Goldsmiths— [26] ha de estar justificada.

d) Los derechos fundamentales de la empresa en la normativa del IVA

45. Además, ha de tenerse en cuenta que un particular (la mayoría de los sujetos pasivos del IVA lo son) es titular de derechos fundamentales, también cuando es sujeto pasivo de un impuesto. Obligar a un particular a recaudar un impuesto de terceros (el destinatario de la prestación) para el Estado, en vez hacerlo la Administración tributaria, supone una injerencia en sus derechos fundamentales, tal como se recogen en la Carta de los Derechos Fundamentales (en lo sucesivo, «Carta»).

46. El anticipo del IVA afecta a la libertad profesional, a la libertad de empresa y al derecho fundamental a la propiedad (artículos 15, 16 y 17 de la Carta). Ya antes de la entrada en vigor de la Carta, el Tribunal de Justicia tutelaba por igual la libertad profesional y la libertad de industria como principios generales del Derecho. [27] Además, puede haber una desigualdad de trato, a efectos del artículo 20 de la Carta, frente a las empresas a las que no les es exigible el impuesto, conforme al artículo 66, letra b), de la Directiva sobre el IVA, hasta que se lleva a cabo la contraprestación (el denominado criterio de caja).

21 El Tribunal de Justica habla en su sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 43, de un principio de interpretación.

22 Sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20; de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 30, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

23 Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

24 Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

25 También la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 23.

26 Sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

27 Sentencia de 14 de mayo de 1974, Nold/Comisión (4/73, EU:C:1974:51), apartado 14.

47. Toda limitación de esos derechos y libertades reconocidos —y ello también es de aplicación al período anterior a la adopción del artículo 52, apartado 1, de la Carta— debe ser conforme con el principio de proporcionalidad. Por consiguiente, debe examinarse en primer lugar qué duración puede considerarse proporcionada en los casos de anticipo (recaudación y pago de impuestos de terceros sin percibir el importe de quien ha de soportar la carga fiscal). La Comisión alberga también dudas justificadas acerca de la duración de un procedimiento concursal concluido en Italia.

48. El principio fundamental de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige respecto de las actuaciones del Estado que una medida restrictiva sea «adecuada, necesaria y proporcionada al fin perseguido con ella».[28] [29]

49. La recaudación del impuesto por la empresa *antes* de que se lleve a cabo la contraprestación no es un requisito para alcanzar la finalidad perseguida por la ley. La finalidad de la ley es gravar al consumidor cuando se produce una entrega o una prestación *a título oneroso* (artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA). El medio menos gravoso y más sencillo, al tiempo que eficaz para ello, es gravar las contraprestaciones efectivamente realizadas.

50. El principio fundamental de proporcionalidad exige, por tanto, que a una empresa que actúa como recaudador por cuenta del Estado no se le pueda exigir más de lo que puede pagar. No obstante, su capacidad de pago está en principio limitada —tratándose de un impuesto indirecto sobre el consumo — a lo que pueda recaudar de quien ha de soportar realmente la carga fiscal. Lo que no pueda recaudar ha de adelantarlo de su propio patrimonio. No obstante, la finalidad del IVA no es gravar el patrimonio del sujeto pasivo.

51. A este respecto, considero imperativo que la deuda tributaria de un impuesto indirecto se base en *la percepción del pago por quien entrega el bien o presta el servicio*, ya que solo en ese caso puede objetivamente satisfacer su deuda tributaria y abonar el IVA (percibido). De esta regla se aparta una imposición basada únicamente en la contraprestación convenida (el denominado criterio del devengo) que sin la regla del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA sería contraria al principio de proporcionalidad.

52. También por esta razón el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA ha de interpretarse de manera restrictiva. Ciertamente, los Estados miembros pueden, en los casos de impago total o parcial, no aplicar la rectificación *inmediata* prevista en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. No obstante, solo pueden hacerlo, de conformidad con la sentencia Goldsmiths,[30] *de un modo proporcionado*, que tenga en cuenta el carácter de impuesto sobre el consumo que tiene el IVA, el principio de neutralidad y los derechos fundamentales de la empresa.

28 Acerca de la formulación, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382), punto 98, basadas en el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional, Francia), Resoluciones n.º 2015-527 QPC de 22 de diciembre de 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC), apartados 4 y 12, y n.º 2016-536 QPC de 19 de febrero de 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC), apartados 3 y 10; en el mismo sentido, Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia), sentencia n.º 317827 de 26 de octubre de 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); véase también el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania), *BVerfGE* 120, 274, 318 y 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007), apartado 218.

29 Véanse a modo de ejemplo la sentencia de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 48 y jurisprudencia citada. En el mismo sentido, en materia de IVA, sentencia de 2 de septiembre de 2015, CGIL e INCA (C-309/14, EU:C:2015:523); apartado 24; de 26 de abril de 2012, Comisión/Países Bajos (C-508/10, EU:C:2012:243), apartado 75, y de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), apartados 48 y ss.

30 Sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

4. Justificación de la no aplicación en el sentido del artículo 90, apartado 2

a) Interpretación autónoma de los hechos en caso de rectificación

53. La cuestión decisiva no es si un Estado miembro puede excluir una rectificación en caso de impago. De las consideraciones expuestas se deduce que no puede. Lo decisivo es durante cuánto tiempo está *justificada* la no aplicación de la rectificación con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA o a la inversa, a partir de qué momento puede concederse al sujeto pasivo la posibilidad de rectificación con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en los casos de impago total o parcial.

54. El presente asunto se centra en determinar si el legislador italiano puede impedir la rectificación hasta que conste (*definitivamente*) que el crédito es irrecuperable al término del procedimiento concursal (que puede durar más de diez años) o si ya puede preverse una rectificación cuando, *con toda probabilidad*, la factura no será pagada (en un breve plazo).

55. Es esta una cuestión típica en el ámbito de la normativa sobre el IVA, que procede abordar de modo independiente con respecto a otros tipos de impuestos o incluso a criterios de valoración presupuestaria. No procede aplicar por analogía el Derecho italiano en materia de impuesto sobre la renta. La regla de no aplicación que establece la normativa italiana del impuesto sobre la renta es irrelevante a este respecto. No obstante, tanto la Administración tributaria como el sujeto pasivo deben poder determinar con certeza jurídica el momento a partir del cual a más tardar ha de procederse a la rectificación de la deuda tributaria con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

b) Igualdad de trato de todas las empresas

56. Al interpretar el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA deben también tenerse en cuenta el artículo 66, letra b), y los artículos 194 y siguientes en relación con el principio de igualdad de trato (recogido también, actualmente, en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales). De ello se desprende que la rectificación debe ser posible *rápidamente*.

57. Con arreglo al artículo 66, letra b), de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros pueden disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas categorías de sujetos pasivos en el momento del «cobro del precio» («criterio de caja»). En ciertos casos al menos, los Estados miembros han hecho uso de esa posibilidad. También han de tomarse en consideración las prestaciones respecto de las cuales la Directiva sobre el IVA prevé o permite el traslado de la condición de sujeto pasivo al destinatario de la prestación (véanse los artículos 194 y siguientes de la Directiva sobre el IVA). Las empresas que llevan a cabo esas operaciones —por ejemplo, prestaciones de servicio a empresas con domicilio en el extranjero— no están obligadas a anticipar el IVA.

58. Una empresa que en el ámbito de aplicación del criterio del devengo —es decir, el impuesto se devenga con independencia de si se ha producido el pago— debe abonar impuestos durante un período prolongado tendría una desventaja evidente si compite con una empresa a la que se aplica el criterio de caja y que no abona el impuesto hasta que no cobra el precio convenido. Lo mismo valdría para las empresas que únicamente efectúan operaciones a las que se aplica el traslado de la deuda tributaria al destinatario de la prestación. Una desventaja de ese tipo frente a los competidores solo puede justificarse si el período durante el cual se adelanta el pago no es demasiado prolongado.

c) Comparación: la rectificación en el caso de que no se ejecute la prestación

59. En favor de una posibilidad de rectificación rápida en caso de impago de la contraprestación aboga también la comparación con la posibilidad de corrección de la deuda tributaria en el caso de inexistencia total de prestación y contraprestación. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende [31] que incluso una deuda tributaria por una factura errónea (artículo 203 de la Directiva sobre el IVA) puede ser rectificada, por ejemplo, si la factura corresponde a una prestación a título oneroso que en realidad no se efectuó.

60. El Tribunal de Justicia ha considerado conforme con el sistema del IVA que la deuda tributaria recaiga sobre quien expide la factura por el mero riesgo de pérdida de ingresos fiscales a raíz de la emisión de una factura errónea solo cuando existe la *posibilidad de poner remedio a tal riesgo*. [32] Esta beneficia incluso a quien expide la factura de mala fe, siempre que se evite el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. [33]

61. Lo mismo ha de valer, con mayor razón, cuando existe una factura correcta pero la prestación efectuada no se pagó y no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales. Por un lado, en el caso de autos no se da tal riesgo de pérdida de ingresos, en la medida en que la persona que debía normalmente soportar la carga fiscal aún no ha pagado, por lo que, de hecho, no se ha devengado el IVA (véase el punto 23). Por otro lado, queda excluido el riesgo que supone una deducción injustificada del IVA por parte del destinatario de la prestación que no ha pagado, ya que, con arreglo al artículo 185, apartado 2, frase 2, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros pueden exigir a este la regularización de la deducción practicada.

d) Excepciones con arreglo al artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA

62. Quedan «únicamente» por explicar las condiciones concretas en las que está autorizada la no aplicación con arreglo al artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA. En la sentencia Goldsmiths, [34] el Tribunal de Justicia señaló que es necesaria una justificación, sin dar no obstante ninguna indicación concreta.

63. El artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA únicamente prevé la no aplicación de la reducción de la base imponible con arreglo al apartado 1, con el fin de tener en cuenta la incertidumbre del impago «definitivo» (véanse los puntos 35 y siguientes). Pero esa incertidumbre en los casos de impago total o parcial también puede ser tenida en cuenta mediante un posterior aumento de la base imponible cuando, no obstante, se produce el pago.

64. Si posteriormente se produjera el pago en favor de la empresa (por ejemplo, durante el procedimiento concursal o al término de este), debería aumentarse la deuda tributaria en la medida correspondiente. Ello ya se desprende del artículo 73 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual en la base imponible está comprendido todo lo que el destinatario de la prestación pague con cargo a esa operación. Lo mismo se aplica en el supuesto de una regularización de la deducción del destinatario de la prestación con arreglo al artículo 185 de la Directiva.

31 Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 58 y ss.

32 Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 57 y ss.

33 Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 60 y 63, confirmada mediante las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 35, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50.

34 Sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

65. Una reducción de la base imponible, sin perjuicio de un aumento si tiene lugar el pago, es también un medio menos gravoso para una correcta imposición del consumidor final que un anticipo del impuesto, que puede prolongarse durante años,[35] hasta que se inicie o concluya un procedimiento concursal.

66. Por tanto, ni el tenor ni el sentido y la finalidad del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permiten una interpretación con arreglo a la cual puede excluirse una rectificación hasta que puede tenerse la certeza prácticamente absoluta de que el pago no se va a producir, es decir, hasta que se inicie o concluya el procedimiento concursal. Contrariamente a lo que sostienen la Comisión y el Reino Unido, con arreglo a la normativa sobre el IVA, no cabe distinguir entre los créditos respecto de los cuales consta con certeza que ya no se pagarán y los créditos en los que esto no sucede.

67. Ello se debe a que, conforme al espíritu de la Directiva sobre el IVA, no puede existir un impago «definitivo». Lo excluye el tenor del artículo 73 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual la base imponible comprende también *pagos de un tercero*, por lo que es independiente de la solvencia o de la existencia de un crédito exigible.[36] Además, la normativa del IVA no se basa en la existencia de una pretensión ejecutable, como muestran la imposición del pago de una propina,[37] de un pago en exceso debido a un error o del pago de una deuda de honor.[38]

68. Ni siquiera tras la conclusión de un procedimiento concursal —la Comisión parece considerarlo un caso de impago definitivo— cabe excluir por lo demás que un tercero (deliberadamente o por error) pague aún a la empresa que ha efectuado la prestación. Ello generaría una deuda en concepto de IVA por el importe correspondiente. Lo cual también confirma que, desde el punto de vista de la normativa del IVA, no hay certeza definitiva alguna de que el pago ya no se va a producir. Lo que existe siempre es tan solo una *cierta probabilidad*, que aumenta a medida que el impago se prolonga en el tiempo.

69. A mi juicio, habida cuenta de los derechos fundamentales de la empresa, del principio de proporcionalidad y del principio de neutralidad, ha de excluirse un adelanto del IVA que se extienda a un *período de varios años*. Lo único decisivo es si un crédito no será ejecutable durante un período prolongado. También puede darse una imposibilidad de ejecutar la prestación caso de que el deudor se niegue formal y definitivamente a pagar. Si, por ejemplo, el deudor niega expresamente la propia existencia del crédito o su cuantía, ya existe una alta probabilidad de que, durante un largo período, el crédito no se cobrará o solo se cobrará en parte.

70. Por otro lado, en un sistema de recaudación indirecta del impuesto, el Estado «cobra» el IVA por medio de la empresa. Esta puede, en cierta medida, influir sobe el riesgo de impago a través de la elección de sus contratantes o de un acuerdo de pago anticipado. La deuda tributaria de la empresa frente al Estado tampoco puede depender de la calidad (subjetivamente valorada) de la impugnación del deudor sino únicamente de *criterios objetivos*. En definitiva, tales criterios únicamente pueden consistir en las medidas que están al alcance del sujeto pasivo y que pueden exigírsele.

35 De un empleado de la Administración tributaria nadie esperaría que adelantara con sus propios recursos la deuda tributaria que exige a los sujetos pasivos.

36 Un banco llegó a pagar los créditos de un obrero cuyo empresario había sido declarado insolvente, para evitar que se viera dañada su imagen — véase Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), sentencia de 19 de octubre de 2001 — V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Sentencia de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia (C-404/99, EU:C:2001:192), apartados 40 y ss.

38 Sentencia de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494), apartados 21 y ss.

71. Las medidas que pueden razonablemente exigirse de una empresa en cada Estado miembro, antes de que pueda rectificar su deuda tributaria debido al impago de la contraprestación, dependen de las circunstancias concretas de cada país, y el Tribunal de Justicia no puede predecirlas *in abstracto*. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente debe evaluar en cada caso concreto la no aplicación de la rectificación obligatoria prevista en el Derecho nacional, en el marco de una apreciación general o bien aplicarla de conformidad con la Directiva. No obstante, el Tribunal de Justicia puede facilitar elementos de referencia al respecto al órgano jurisdiccional remitente.

72. Es, por tanto, conforme con el principio de proporcionalidad que el Estado miembro exija determinadas pruebas acerca de un impago que probablemente va a prolongarse durante un largo período. El inicio de un procedimiento concursal podría ser una prueba de ese tipo. Sin embargo, también puede existir mucho antes un impago que deba tenerse en cuenta a efectos del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, por ejemplo, si el deudor impugna el crédito en un procedimiento judicial de ejecución. También sería conforme con el principio de proporcionalidad establecer un plazo en caso de impago (por ejemplo, seis meses desde que se presenta la factura), a partir del cual pueda considerarse que se trata de un impago en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

73. La cuestión de si puede exigirse que un sujeto pasivo incoe un procedimiento judicial de ejecución depende en particular del coste que lleve consigo. La obligación de instar la ejecución judicial por créditos de escaso valor que lleven consigo *gastos elevados* no es, en principio, conforme ni con el principio de neutralidad fiscal ni con el principio de proporcionalidad. Según las observaciones de la Comisión ello afecta sobre todo (pero no exclusivamente) a los créditos de escasa cuantía. En ese caso, la posibilidad de ceder el crédito en pago al Estado sería el medio más proporcionado.

74. Por el contrario, utilizar un procedimiento de ejecución simplificado y con costes reducidos en forma de procedimiento monitorio parece proporcionado. Así es, al menos en principio, siempre que no existan indicios que apunten a que el procedimiento resultará infructuoso o antieconómico. Pero la exigencia de que haya concluido un procedimiento concursal es en cualquier caso desproporcionada, por su duración y porque el sujeto pasivo poco o nada puede influir en dicho procedimiento.

B. Resultado

75. En definitiva, el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros tener en cuenta las particularidades de la incertidumbre en caso de impago, de manera que únicamente si concurren determinadas circunstancias (por ejemplo, el transcurso de un plazo o que el sujeto pasivo haya tomado medidas infructuosas) puede considerarse que existe un impago suficientemente cierto y de larga duración. Sin embargo, no puede excluirse la rectificación de la base imponible.

76. Los derechos fundamentales del sujeto pasivo, el principio de proporcionalidad, el carácter del IVA y, en particular, el principio de neutralidad fiscal se oponen además a que la rectificación de la base imponible se supedite a hechos —como la incoación o el término de un procedimiento concursal— sobre los cuales el sujeto pasivo no puede ejercer influencia alguna.

VI. Conclusión

77. Propongo, por tanto, que se responda conjuntamente a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia) en los siguientes términos:

«El artículo 11, parte C, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, no permite una limitación desproporcionada de la posibilidad de rectificar la base imponible. No obstante, permite a los Estados miembros tener en cuenta las particularidades de la incertidumbre en casos de impago, imponiendo al sujeto pasivo determinadas medidas razonables y que puedan exigírsele. Sin embargo, el requisito de que haya concluido un procedimiento concursal relativo al destinatario de la prestación constituye una limitación desproporcionada.»