Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de junio de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 90 y 273 — Base imponible — Reducción — Denegación — Impago — Sujeto pasivo que no declaró su crédito en el procedimiento concursal tramitado contra el deudor — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Efecto directo»

En el asunto C-146/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), mediante resolución de 30 de enero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de febrero de 2019, en el procedimiento entre

SCT, d.d., declarada en concurso

y

República de Eslovenia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. P. G. Xuereb, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz y A. Kumin (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. M. Longar, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de febrero de 2020;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SCT d.d., declarada en concurso, por la Sra. S. Pušenjak, odvetnica;

– en nombre del Gobierno esloveno, por las Sras. T. Mihelič Žitko y V. Klemenc, en calidad de agentes;

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

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

* Lengua de procedimiento: esloveno.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y M. Kocjan, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre SCT d.d., declarada en concurso, y la República de Eslovenia, en relación con la negativa a conceder a SCT la regularización de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) liquidadas correspondientes a créditos no cobrados basándose en que dicha sociedad no declaró tales créditos en los procedimientos concursales tramitados frente a los deudores.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 90 de la Directiva del IVA dispone:

«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.»

4 El artículo 273 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

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

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

Derecho esloveno

5 El artículo 39 de la Zakon o davku na dodano vrednost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») prevé lo siguiente en sus apartados 2 a 4:

«(2) En caso de anulación del pedido, de devolución o reducción del precio después de la entrega, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente. El sujeto pasivo podrá regularizar (reducir) el importe de IVA declarado si informa por escrito al comprador del importe de IVA respecto del que este último no tiene derecho a deducción.

(3) El sujeto pasivo también podrá regularizar (reducir) el importe del IVA declarado cuando, con base en una resolución judicial firme dictada en relación con un procedimiento concursal concluido o un procedimiento de convenio aceptado, dicho IVA no haya sido o no vaya a ser pagado en su totalidad. Podrá actuar del mismo modo el sujeto pasivo que obtenga una resolución judicial firme sobre la suspensión del procedimiento de ejecución forzosa u otro documento del que se desprenda que, tras la conclusión de un procedimiento de ejecución forzosa, no cobró su crédito, o lo cobró solo parcialmente, así como el sujeto pasivo cuyo crédito ha resultado total o parcialmente incobrado por haber sido cancelada la inscripción del deudor en el registro de sociedades o en otros registros o documentos pertinentes. Si el sujeto pasivo percibiera posteriormente un pago total o parcial por el suministro de bienes o servicios en relación con los cuales hubiera regularizado la base imponible con arreglo al presente apartado, deberá declarar el IVA sobre el importe percibido.

(4) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el sujeto pasivo podrá regularizar (reducir) el importe del IVA declarado y no pagado correspondiente a todos los créditos reconocidos que haya comunicado en un procedimiento concursal, tanto en fase de convenio como en fase de liquidación.»

6 Conforme al tenor del artículo 296 de la Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Ley sobre Operaciones Financieras, Procedimientos de Insolvencia y Liquidación Forzosa; en lo sucesivo, «Ley concursal»):

«(1) Los acreedores deberán declarar, en el marco del procedimiento concursal, todos los derechos de crédito que ostenten frente al deudor en situación de concurso, que hayan nacido antes del inicio del procedimiento concursal, a excepción de aquellos cuya declaración no esté prevista en la ley».

[…]

(5) Si el acreedor no respeta el plazo para declarar los derechos de crédito con arreglo al […] apartado 1, su derecho de crédito frente al deudor en situación de concurso se extinguirá y el juez denegará la declaración tardía del crédito en cuestión.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 SCT llevó a cabo, en el período de liquidación correspondiente al mes de abril de 2014, una regularización del IVA declarado por importe de 272 471 euros por créditos impagados que ostentaba frente a dos sociedades que habían sido objeto de un procedimiento concursal concluido definitivamente en junio de 2013.

8 En el marco de una actuación de comprobación, la autoridad tributaria competente hizo constar que SCT no había declarado esos créditos en los procedimientos concursales en cuestión, y que, con arreglo al artículo 296 de la Ley concursal, dichos créditos habían quedado extinguidos. Basándose en tal circunstancia, concluyó que no se cumplían los requisitos exigidos para obtener una reducción del IVA.

9 En el contexto de un recurso ante el superior jerárquico, se confirmó a SCT que del artículo 39, apartado 3, de la Ley del IVA resulta que un sujeto pasivo solo tendrá derecho a regularizar el IVA declarado sobre la base de una resolución definitiva que ponga fin a un procedimiento concursal si ha declarado su crédito frente al deudor concursado. Se indicó que, mediante esta declaración, el sujeto pasivo demuestra además que el crédito sigue existiendo, lo que tiene especial importancia cuando se trata de créditos frente a personas a las que está vinculada, como ocurre en el presente caso.

10 El órgano jurisdiccional de primera instancia, al resolver el recurso interpuesto por SCT, confirmó las resoluciones de la Administración tributaria, fundándose, a este respecto, en el artículo 90 de la Directiva del IVA. Según dicho órgano jurisdiccional, mientras que el apartado 1 de este artículo establece que, en caso de impago con posterioridad al momento en que se efectúa la operación, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente, el apartado 2 del mismo artículo permite a los Estados miembros no aplicar dicha regla. Pues bien, se señaló que el legislador esloveno hizo uso de esa posibilidad de no aplicar la referida regla.

11 En el recurso de revisión interpuesto ante el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), SCT alega que el artículo 39, apartado 3, de la Ley del IVA no constituye una excepción a las obligaciones establecidas en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, sino que únicamente recoge los requisitos que deben cumplirse para que pueda reducirse la base imponible. De esta manera, en su opinión, el mencionado artículo 39, apartado 3, no corresponde a la aplicación del artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva.

12 El Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) precisa que el artículo 39, apartado 2, de la Ley del IVA, que enumera los supuestos en los que se reduce la base imponible del IVA, no menciona el supuesto de impago. De ello se desprende, a su juicio, que el legislador esloveno, aplicando el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA, estableció una excepción al derecho a reducir la base imponible para tales casos.

13 Según este órgano jurisdiccional, cabría deducir, no obstante, del artículo 39, apartado 3, de la Ley del IVA que el legislador nacional ha previsto con todo cuatro supuestos, enumerados de modo limitativo, en los que la reducción de la base imponible se concede al sujeto pasivo incluso en caso de impago, lo cual constituiría, en consecuencia, una «excepción a la excepción». A su juicio, tales supuestos excepcionales resultan de la imposibilidad para el sujeto pasivo de obtener el pago total de su crédito. Ahora bien, en lo que respecta al reconocimiento del derecho a la reducción de la base imponible del IVA, se exigen ciertos actos al sujeto pasivo, de suerte que este último tiene que demostrar que se encuentra ante la imposibilidad de cobrar dicho crédito, mediante resoluciones oficiales obtenidas en el marco de un procedimiento legal adecuado.

14 El citado órgano jurisdiccional considera que la limitación de la posibilidad de reducir la base imponible que resulta del artículo 39 de la Ley del IVA podría considerarse incompatible con el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA, pues de ese modo no se permite reducir la base imponible en todos aquellos casos en los que el impago del crédito es definitivo, sino que, por el contrario, supedita esa reducción a que el sujeto pasivo del impuesto cumpla determinados requisitos adicionales.

15 En esas circunstancias, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) se pregunta si, a la vista de los principios que rigen el sistema del IVA, es admisible, sin embargo, en virtud de las excepciones del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA, denegar el derecho a reducir la base imponible del

IVA en caso de impago cuando el sujeto pasivo, aunque no haya participado en ningún tipo de fraude o evasión fiscal, no ha mostrado la diligencia necesaria para cobrar su crédito y garantizar el pago del IVA adeudado al Estado.

16 En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente, el sujeto pasivo del IVA sigue siendo uno de los componentes fundamentales del sistema de recaudación de este impuesto, actuando por cuenta del Estado a efectos de dicha recaudación y del ingreso de las cuotas del IVA pagadas. Si se reconociera al sujeto pasivo el derecho a reducir la base imponible del IVA en todos aquellos casos en los que los créditos no se cobran y, en consecuencia, también cuando el propio sujeto pasivo no cumple las obligaciones que resultan del sistema del IVA, se privaría al Estado de la posibilidad de percibir el IVA declarado que le corresponde.

17 En el supuesto de que fuera posible interpretar la facultad reconocida a los Estados miembros por el legislador de la Unión, sobre la base del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA, en el sentido de que permite al legislador nacional limitar la posibilidad de disminuir la base imponible del IVA por impago definitivo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta no obstante si, con arreglo a la Directiva del IVA, es necesario otorgar al sujeto pasivo la posibilidad de demostrar que esos créditos no se habrían cobrado incluso en caso de declaración en el procedimiento concursal o que existen otros motivos razonables que justifican la falta de declaración.

18 Finalmente, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si es posible considerar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene efecto directo, en particular cuando el legislador nacional ha rebasado el marco admisible de la normativa relativa a las excepciones previstas en el artículo 90, apartado 2, de la citada Directiva.

19 En tales circunstancias, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA en el sentido de que permite establecer una excepción al derecho a reducir la base imponible del IVA incluso en caso de impago definitivo, cuando este impago definitivo se deba a que el sujeto pasivo del impuesto no satisfizo un requisito de preceptivo cumplimiento, tal como la obligación, en el presente asunto, de declarar el crédito en un procedimiento concursal seguido contra el deudor?

2) En caso de que tal excepción al derecho a reducir la base imponible del IVA sea admisible, ¿existe no obstante un derecho a reducir la base imponible del IVA por impago si el sujeto pasivo demuestra que, aunque hubiera declarado los créditos en el procedimiento concursal, estos no habrían sido satisfechos, o que existían motivos razonables para no llevar a cabo dicha declaración?

3) ¿Tiene efecto directo el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA incluso en caso de que el legislador del Estado miembro haya sobrepasado el marco admisible en la normativa sobre las excepciones del apartado 2 del citado artículo 90?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

20 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro conforme a la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a reducir el IVA pagado correspondiente

a un crédito incobrable cuando este no declaró dicho crédito en el procedimiento concursal iniciado contra su deudor, incluso aunque el sujeto pasivo demuestre que, si hubiese declarado el referido crédito, no lo habría cobrado, o que existían motivos razonables para no declarar el crédito de que se trata.

21 Para responder a esta cuestión, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible del IVA y, en consecuencia, el importe de IVA adeudado por el sujeto pasivo cada vez que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva del IVA, 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 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 29 y jurisprudencia citada).

22 Es cierto que el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación. Así pues, cuando el Estado miembro de que se trate haya hecho uso de esa excepción, los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el apartado 1 del citado artículo, un derecho a reducir su base imponible del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 23).

23 No obstante, esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 37 y jurisprudencia citada).

24 Por ello, la mencionada facultad de establecer excepciones tiene únicamente por objetivo permitir a los Estados miembros combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas y no resuelve la cuestión de si puede no efectuarse la reducción de la base imponible de IVA en caso de impago definitivo (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 22 y jurisprudencia citada).

25 En efecto, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan, en ese caso, 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 (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 23 y jurisprudencia citada).

26 El Tribunal de Justicia ha declarado, a este respecto, que una situación caracterizada por la reducción definitiva de las obligaciones del deudor frente a sus acreedores no puede calificarse de «impago», a efectos del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 25 y jurisprudencia citada).

27 Así pues, en tal caso, un Estado miembro debe permitir la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que, con carácter definitivo, el crédito que ostenta frente al deudor es incobrable (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 29).

28 En el presente asunto, resulta claro que los créditos controvertidos en el litigio principal tienen ese carácter.

29 En efecto, con arreglo al artículo 296, apartado 5, de la Ley concursal, a falta de declaración de tales créditos en los procedimientos concursales tramitados contra los deudores de que se trate, dichos créditos se extinguen, por lo que dicha omisión supone una reducción definitiva de las obligaciones de estos últimos frente a SCT. Por otra parte, y en todo caso, las partes no cuestionan que esos procedimientos concursales concluyeron de forma definitiva y que los créditos de SCT frente a sus deudores no han sido cobrados al término de tales procedimientos.

30 De ello resulta que una situación como la controvertida en el litigio principal no puede calificarse de «impago», a efectos del apartado 2 del artículo 90 de la Directiva del IVA, sino que queda comprendida en el apartado 1 del citado artículo, del que resulta la obligación, para el Estado miembro de que se trata, de reducir la base imponible del IVA por no haber percibido el sujeto pasivo su contraprestación.

31 Pues bien, en el presente asunto, se deniega a SCT el derecho a reducir la base imponible debido a que la mencionada sociedad no respetó la exigencia derivada de la normativa nacional conforme a la cual esa reducción está supeditada a que el sujeto pasivo declare los créditos no cobrados en el procedimiento concursal.

32 El Gobierno esloveno alega que tal exigencia se basa en el artículo 90, apartado 1, y en el artículo 273 de la Directiva del IVA, que reconocen a los Estados miembros una facultad discrecional en la determinación de las condiciones y obligaciones que los sujetos pasivos deben cumplir frente a las autoridades tributarias para obtener la reducción de la base imponible.

33 A este respecto, es preciso señalar que, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

34 Por otra parte, en virtud del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que, en particular, no se utilice esta facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de la citada Directiva.

35 Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales 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 de dichos Estados 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).

36 No obstante, 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 del IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada).

37 Por consiguiente, 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 las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente 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).

38 En el presente asunto, un requisito como el controvertido en el litigio principal, que supedita la reducción en la cuantía correspondiente de la base imponible de un sujeto pasivo, en caso de impago, a la declaración, por el sujeto pasivo, del crédito impagado en un procedimiento concursal tramitado contra el deudor puede, en principio, contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y persigue, por tanto, los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartados 35 y 36).

39 Ahora bien, en lo que respecta, en primer lugar, al objetivo de prevención del fraude, pese a que una exigencia como la controvertida en el litigio principal puede impedir un perjuicio para el Estado cuando la pasividad del sujeto pasivo que no ha reclamado su crédito en un procedimiento concursal resulte de actuaciones que pongan de manifiesto la connivencia entre dicho sujeto pasivo y su deudor, debe señalarse que la aplicación de dicha exigencia tiene como efecto una denegación sistemática del derecho a reducir la base imponible en caso de no declaración, lo que constituye una presunción general de actuación fraudulenta que va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en prevenir el fraude (véase, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 2017, Eqiom y Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, apartado 31 y jurisprudencia citada).

40 Es preciso añadir que, a la vista de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia, los hechos del litigio principal no revelan ningún indicio de fraude fiscal o abuso.

41 En lo que se refiere, en segundo lugar, al objetivo consistente en eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, debe señalarse que, en la medida en que la no declaración del crédito en el procedimiento concursal iniciado contra el deudor implica que, con arreglo al artículo 296, apartado 5, de la Ley concursal, dicho crédito se extingue en las relaciones con el deudor concursado, el sujeto pasivo pierde necesariamente la oportunidad de obtener el cobro incluso parcial de su crédito, lo que se traduce, en su caso, en un perjuicio para el Estado miembro de que se trate.

42 Además, como alegó el Gobierno esloveno, sin que haya resultado controvertido este punto, la mera declaración de un crédito en el procedimiento concursal no puede considerarse, por lo que implica de carga financiera y administrativa, excesivamente gravosa.

43 No obstante, cuando el sujeto pasivo demuestre que, incluso si hubiera declarado su crédito, este no habría sido cobrado, el hecho de excluir la reducción de la base imponible y de obligarle a soportar un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede de los límites estrictamente necesarios para alcanzar el objetivo consistente en eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 27). En efecto, en ese supuesto, la declaración del crédito en cuestión no habría podido evitar un perjuicio adicional para el Estado.

44 Por lo demás, en lo que respecta a la duda del órgano jurisdiccional remitente sobre si el sujeto pasivo debe poder llevar a cabo la reducción de la base imponible también cuando existían motivos razonables para no declarar el crédito, ni de la resolución de remisión ni de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia puede deducirse que, en el presente asunto, SCT invocara tales motivos en el marco del procedimiento tributario. Al no constar que tenga relación con el objeto del litigio principal, no procede abordar tal hipótesis.

45 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a reducir el IVA pagado correspondiente a un crédito incobrable si dicho

sujeto pasivo no declaró ese crédito en el procedimiento concursal tramitado contra su deudor, incluso aunque el mencionado sujeto pasivo demuestre que, si lo hubiera declarado, ese crédito no habría sido cobrado.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

46 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, esencialmente, sobre las consecuencias que habría de extraer de la hipótesis de que una exigencia que supedita la reducción en la cuantía correspondiente de la base imponible, en caso de impago, a la declaración, por el sujeto pasivo, del crédito impagado en el procedimiento concursal tramitado contra el deudor fuera contraria al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA.

47 A este respecto, es preciso recordar que, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (sentencia de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, apartado 34 y jurisprudencia citada).

48 Cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el 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 19 de diciembre de 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, apartado 42 y jurisprudencia citada).

49 En lo que respecta al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, como se ha recordado en el apartado 33 de la presente sentencia, dicha disposición establece que, en los supuestos allí contemplados, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

50 Aunque este artículo reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta circunstancia no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo. Este cumple, por lo tanto, 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 jurisprudencia citada).

51 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el juez nacional, conforme a la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de esa disposición, ha de interpretar el Derecho nacional de manera conforme a esta última o, si no es posible tal interpretación conforme, abstenerse de aplicar cualquier normativa nacional cuya aplicación conduzca a un resultado contrario a la mencionada disposición.

Costas

52 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **Los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a reducir el IVA pagado correspondiente a un crédito incobrable si dicho sujeto pasivo no declaró ese crédito en el procedimiento concursal tramitado contra su deudor, incluso aunque el mencionado sujeto pasivo demuestre que, si lo hubiera declarado, ese crédito no habría sido cobrado.**

2) **El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el juez nacional, conforme a la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de esa disposición, ha de interpretar el Derecho nacional de manera conforme a esta última o, si no es posible tal interpretación conforme, abstenerse de aplicar cualquier normativa nacional cuya aplicación conduzca a un resultado contrario a la mencionada disposición.**

Firmas