

Asunto C-398/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

20 de agosto de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa)

Fecha de la resolución de remisión:

29 de julio de 2020

Parte demandante:

ELVOSPOL, s.r.o.

Parte demandada:

Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa)

Objeto del procedimiento principal

El objeto del procedimiento principal es el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad ELVOSPOL, s.r.o., contra la resolución del Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa), en virtud de la cual se denegó a la citada sociedad el derecho a reducir el impuesto sobre el valor añadido devengado por el importe correspondiente al crédito impagado de un deudor en concurso de acreedores, debido a que dicho crédito había surgido en el período de los seis meses anteriores a la declaración judicial del concurso de acreedores del deudor.

Cuestión prejudicial

¿Es contraria al objetivo del artículo 90, apartados 1 y 2, 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 47, p. 1) una normativa nacional que establece un requisito conforme al cual el sujeto pasivo del impuesto sobre el

valor añadido, cuando el impuesto se devengue de una operación imponible realizada a favor de otro sujeto pasivo que no haya efectuado el pago correspondiente a dicha operación o que solo haya efectuado un pago parcial de la misma, no puede rectificar el importe del impuesto devengado respecto del importe del crédito si este ha nacido en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso de acreedores de ese otro sujeto pasivo?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículo 63, artículo 73, artículo 90, apartados 1 y 2, y artículo 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 (DO 2006, L 47, p. 1), en lo sucesivo, «Directiva».

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

El derecho a rectificar el importe del impuesto en caso de créditos frente a deudores respecto de los cuales se esté tramitando un procedimiento concursal se regula en el artículo 44 de la zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo: «Ley del IVA»). El tenor de los fragmentos pertinentes de dicho artículo en el período examinado era el siguiente:

«(1) El sujeto pasivo respecto del cual se haya devengado el impuesto por la realización de una operación imponible a favor de otro sujeto pasivo y cuyo crédito, surgido de dicha operación a más tardar durante los 6 meses anteriores a la fecha de la declaración judicial de concurso de acreedores [del deudor], no haya prescrito hasta la fecha (en lo sucesivo, “acreedor”), podrá rectificar el importe del impuesto devengado respecto del importe de dicho crédito [...].^[1]

[...]

(3) El acreedor solo podrá proceder a la rectificación del importe del impuesto devengado en aquel período impositivo en el que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1. No podrá practicarse la rectificación una vez transcurridos 3 años desde la finalización del período impositivo en el que se haya efectuado la operación imponible originaria, ni en el supuesto de que el deudor haya dejado de tener la condición de sujeto pasivo.^[2]

¹ En particular, cuando respecto del deudor se esté tramitando un procedimiento concursal en el que el órgano jurisdiccional haya acordado la liquidación del patrimonio del deudor y el acreedor haya comunicado eficazmente sus créditos, que hayan sido declarados e incluidos.

² Según se indica a continuación, el requisito conforme al cual el acreedor tampoco puede rectificar el importe del impuesto cuando el deudor haya dejado de tener la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido no resulta aplicable debido a su incompatibilidad con

[...]

(5) *En caso de que el acreedor rectifique el importe del impuesto con arreglo al apartado 1, el deudor estará obligado a su vez a reducir el importe del impuesto devengado de la operación imponible realizada a su favor por el importe del impuesto objeto de la rectificación del acreedor, es decir, por el importe por el que haya efectuado la deducción del impuesto de la operación imponible a su favor. [...]*

(6) *Cuando el crédito respecto del cual el acreedor haya rectificado el importe del impuesto con arreglo al apartado 1 sea posteriormente satisfecho, parcialmente o en su totalidad, se producirá el devengo del impuesto por el pago recibido, en la fecha del cobro parcial o total del crédito, y el acreedor deberá expedir al deudor el correspondiente documento fiscal [...].»*

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La sociedad ELVOSPOL, s.r.o. (en lo sucesivo, «demandante») rectificó en sus declaraciones tributarias correspondientes al período impositivo de mayo de 2015 el importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») con arreglo al artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, puesto que la sociedad MPS Mont a.s. no le había abonado una factura por una entrega de bienes, en la que constaba como fecha de la operación imponible el 29 de noviembre de 2013 (en lo sucesivo, «rectificación controvertida del impuesto»).
- 2 El 19 de mayo de 2014 el órgano jurisdiccional competente en materia concursal declaró el concurso de acreedores de la sociedad MPS Mont a.s.
- 3 El 14 de diciembre de 2015 el Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Meridional, República Checa; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») instó a la demandante a que aclarara las dudas existentes sobre la corrección y la exhaustividad de los importes señalados en la rectificación controvertida del impuesto. En el escrito de 6 de enero de 2016, la demandante cuestionó la interpretación del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA llevada a cabo por la autoridad tributaria, señalando que, a su juicio, se cumplían los requisitos exigibles para practicar la rectificación controvertida del impuesto establecidos en dicha disposición. Sin embargo, la autoridad tributaria concluyó que la interpretación del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA efectuada por la demandante no era correcta y rechazó la estimación de la rectificación controvertida del impuesto y, mediante resolución de 22 de febrero de 2016, emitió una liquidación complementaria del IVA adeudado por la demandante de un importe de 160 896 CZK para el período impositivo de mayo de 2015.

el artículo 90 de la Directiva, con arreglo a la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377).

- 4 La demandante recurrió dicha resolución ante el Odvolací finanční ředitelství, el cual, mediante resolución de 2 de mayo de 2018, confirmó la denegación de la estimación de la rectificación controvertida del impuesto, debido a la fecha de nacimiento del citado crédito, es decir, debido a que este había surgido durante los seis meses anteriores a la declaración del concurso de acreedores de MPS Mont a.s. por un órgano jurisdiccional de lo concursal (en lo sucesivo: «requisito de la fecha de nacimiento del crédito»).
- 5 En sus resoluciones, ni la autoridad tributaria ni el Odvolací finanční ředitelství cuestionaron a este respecto el hecho de que la sociedad MPS Mont a.s. no hubiese pagado, siquiera parcialmente, el importe correspondiente a la operación imponible. Por tanto, el incumplimiento del requisito de la fecha de nacimiento del crédito era el único motivo por el que se practicó la liquidación complementaria del importe del impuesto y por el que se rechazó la estimación de la rectificación controvertida del mismo.
- 6 La demandante impugnó la resolución citada del Odvolací finanční ředitelství mediante recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el Krajský soud v Brně, en el que reiteró que se cumplían los requisitos legales para practicar la rectificación controvertida del impuesto y que el requisito de la fecha de nacimiento del crédito es incompatible con el artículo 90 de la Directiva.

El concepto del requisito de la fecha de nacimiento del crédito en el Derecho checo

- 7 El Krajský soud v Brně considera que el sujeto pasivo (el acreedor) puede rectificar el importe del impuesto devengado del importe del crédito en el supuesto de que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, **si bien, incluso en caso de que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en la Ley del IVA, el sujeto pasivo (el acreedor) no puede practicar la rectificación cuando el crédito resultante de la operación imponible haya surgido respecto del sujeto pasivo en el período de los seis meses anteriores a la declaración judicial del concurso de acreedores del sujeto pasivo (el deudor).**
- 8 Esta interpretación ha sido confirmada por el auto dictado por la Sala ampliada del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), de 16 de julio de 2019 (asunto_3922/2019 Sb. NSS), en el que se ha declarado que la disposición del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, en la versión vigente desde el 1 de abril de 2011 hasta el 28 de julio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que el derecho [del acreedor] a rectificar el importe del impuesto devengado del importe de dicho crédito se refiere a los créditos que hayan surgido durante el período que finaliza seis meses antes de la declaración judicial del concurso de acreedores [del deudor].
- 9 El Nejvyšší správní soud estimó esencial, además, la consideración relativa al carácter económico, según la cual «*los profesionales de un mercado determinado*

están en mejores condiciones de reconocer las señales de un inminente concurso de acreedores de su socio comercial cuanto más breve sea el período precedente al momento en el que tenga lugar dicho concurso, en el que negocien o concluyan con él una operación. Por el contrario, cuanto más tiempo haya transcurrido desde el momento en que se haya negociado o se haya concluido la operación respecto al concurso de acreedores, con carácter general, resultará menos evidente para el socio comercial del futuro deudor concursado apreciar si este último está expuesto a una crisis».

- 10 En dicho auto, el Nejvyšší správní soud se refirió también a la zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (Ley n.º 328/1991 sobre el concurso de acreedores), anteriormente vigente, con arreglo a la cual los negocios jurídicos del deudor celebrados en los últimos seis meses anteriores a la solicitud de declaración del concurso de acreedores se consideraban ineficaces de pleno Derecho. Según este órgano jurisdiccional, *«también con arreglo a las disposiciones actualmente vigentes de la Ley sobre la insolvencia se establece una diferencia, en caso de riesgo de insolvencia, entre un período más breve, inmediatamente anterior a la iniciación del procedimiento concursal, y un período más prolongado, en principio plurianual, desde el punto de vista de los requisitos exigibles a los sujetos económicos que realicen operaciones y de la “facilidad” con que, en determinada medida y por determinadas razones, sea posible anular esas eventuales operaciones (declarar su ineficacia). [...]. [El objetivo del período de seis meses] debía ser que la protección resultante del privilegio establecido por el artículo 44 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido corresponda únicamente a aquellos socios comerciales del deudor que hayan celebrado operaciones con él con anterioridad a los últimos seis meses precedentes a la declaración judicial del concurso de acreedores. En relación con aquellos, podía suponerse que habían celebrado operaciones con el futuro deudor de buena fe, confiando en su solvencia, y que en ese momento no podían vislumbrar que su crédito más tarde sería incobrable. Por el contrario, los socios comerciales que hubiesen celebrado operaciones con el futuro deudor concursado en los últimos seis meses anteriores a la declaración judicial del concurso de acreedores deberían haber tenido —sobre la base de la teoría económica general— posibilidades mayores para advertir el riesgo de concurso de acreedores y, por tanto, no había motivos para garantizarles una posición más ventajosa desde el punto de vista tributario. Ello también guarda relación con el contexto histórico general de la adopción en 2011 de la norma que resulta aquí aplicable, consistente en una crisis económica cada vez más grave, que causó dificultades económicas a muchas personas que anteriormente desarrollaban con éxito una actividad económica. [...]. Por este motivo era también lógico que entonces se “protegiera” más bien a aquellos que habían mantenido relaciones comerciales con el futuro deudor concursado en un determinado lapso de tiempo anterior a la declaración judicial del concurso de acreedores, y no a aquellos que habían celebrado operaciones con el deudor concursado inmediatamente antes de dicha declaración».*

Análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 90 de la Directiva

- 11 A juicio del Tribunal de Justicia, incumplen los requisitos para adoptar las excepciones al artículo 90, apartado 1, de la Directiva, por ejemplo: (i) una norma que permita minorar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial de la contraprestación únicamente cuando se trate del impago de una contraprestación monetaria (sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, **C-330/95**, EU:C:1997:339), (ii) una norma que supedite la reducción de la base imponible del IVA al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento pueda durar más de diez años (sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, EU:C:2017:887), (iii) una norma que disponga que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, por parte del deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA (sentencia de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, EU:C:2019:377), así como (iv) una norma que deniegue 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 el deudor, incluso aunque el mencionado sujeto pasivo demuestre que, si lo hubiera declarado, ese crédito no habría sido cobrado (sentencia de 11 de junio de 2020, *SCT d.d.*, **C-146/19**, EU:C:2020:464).
- 12 Por el contrario, se ha considerado que cumple los requisitos del artículo 90 de la Directiva una norma que vincule el derecho a reducir la base imponible del IVA a que el acreedor haya obtenido un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios (el deudor), cuando la obtención de tal acuse de recibo en un plazo razonable no resulte imposible o excesivamente difícil para el acreedor (sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, EU:C:2012:40).
- 13 Según el *Krajský soud v Brně*, de las sentencias anteriormente citadas del Tribunal de Justicia, se deduce, entre otras cosas, que:
- El artículo 90, apartado 1, de la Directiva recoge el principio fundamental con arreglo al cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y, en consecuencia, las autoridades tributarias no pueden recaudar en concepto de IVA un importe superior al que haya obtenido el sujeto pasivo.³

³ Véanse los apartados 17 a 22 de la sentencia de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ s.r.o.* (C-127/18, EU:C:2019:377).

- El reconocimiento de la facultad de los Estados miembros para excluir cualquier posibilidad de reducir la base imponible del IVA es incompatible con el principio de neutralidad del IVA.⁴
- El artículo 90, apartado 2, de la Directiva permite a los Estados miembros establecer excepciones a este principio cuando el hecho de que no haya tenido lugar el cumplimiento de la contraprestación pueda resultar difícil de probar o solo sea de carácter provisional, si bien dicha excepción debe ser motivada y proporcional.⁵
- Las excepciones para velar por una recaudación ágil del IVA y para evitar fraudes fiscales deben ser estrictamente necesarias para alcanzar este objetivo específico y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA.⁶

Consideraciones finales

- 14 A juicio del Krajský soud v Brně, la citada norma de Derecho nacional que se recoge en el artículo 44 de la Ley del IVA se refiere a supuestos en los que el deudor no ha pagado parcialmente o en su totalidad por la operación imponible. Se trata del supuesto respecto del cual los Estados miembros, conforme al artículo 90, apartado 2, de la Directiva, pueden establecer excepciones a la norma general del artículo 90, apartado 1, de la Directiva.
- 15 Sin embargo, el Krajský soud v Brně alberga dudas acerca de que el requisito de la fecha de nacimiento del crédito, establecido en el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, sea compatible con el artículo 90 de la Directiva, en particular, con su objetivo o con los requisitos, resultantes de la jurisprudencia del el Tribunal de Justicia, relativos al artículo 90 de la Directiva.
- 16 Cuando se hayan cumplido el resto de los requisitos establecidos por la Ley del IVA, la inadmisión de la rectificación controvertida del impuesto debido al incumplimiento del requisito de la fecha de nacimiento del crédito lleva, según el Krajský soud v Brně, a vulnerar el principio de neutralidad del IVA.
- 17 Por último, a juicio del Krajský soud v Brně, el litigio examinado es diferente a todos los asuntos que han sido sometidos hasta la fecha a la consideración del Tribunal de Justicia.

⁴ Véanse las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), y de 13 de marzo de 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147).

⁵ *Ibid.*

⁶ Véanse los apartados 25 a 27 de la sentencia de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ s.r.o.* (C-127/18, EU:C:2019:377), y el apartado 28 de la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).