

**Asunto C-335/19****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:**

24 de abril de 2019

**Oznaczenie sądu krajowego:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

6 de diciembre de 2018

**Parte recurrente:**

E. Sp. z o.o. Sp. k. con domicilio en S.

**Parte contraria:**

Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia)

**Objeto del procedimiento principal**

Denegación de la rectificación de la base imponible del IVA en relación con la prestación de servicios en caso de un impago parcial o total en atención a un determinado estatuto tributario del deudor y del acreedor; «deducción por créditos incobrables»

**Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial**

Interpretación del artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 tomando en consideración los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad; artículo 267 TFUE

**Cuestiones prejudiciales**

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

- 2) En particular, ¿no se opone el Derecho de la Unión a la adopción en el Derecho nacional de una norma que permita disfrutar de la «deducción por créditos incobrables», con la condición de que en la fecha de la prestación del servicio / entrega de los bienes y en la fecha que precede la presentación de la rectificación de la declaración fiscal para disfrutar de dicha deducción:
- el deudor no esté incurso en un procedimiento concursal o en una liquidación?
  - el acreedor y el deudor figuren registrados como sujetos pasivos del IVA?

#### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 90, 273.

#### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley de 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre bienes y servicios (Dz. U. de 2011, N.º 177, partida 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo: «Ley del IVA»)]

Artículo 89a, según el tenor aplicable al litigio examinado:

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

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

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

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

[...]

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

[...]

- 5) no hayan transcurrido 2 años desde la fecha de la emisión de la factura que documente el crédito, contados desde el año en el que hubiese sido emitida;

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

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

5. El acreedor, junto con la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1, deberá comunicar esta rectificación al jefe de la oficina tributaria competente, señalando los importes que se rectifican y los datos del deudor.

[...]

7. Lo dispuesto en los apartados 1 a 5 no se aplicará cuando entre el acreedor y el deudor exista el vínculo mencionado en el artículo 32, apartados 2 a 4.

8. El Ministro competente para la Hacienda Pública determinará reglamentariamente el modelo de la comunicación mencionada en el apartado 5, [...]

Artículo 89b.

«1. En caso de impago de una obligación pecuniaria resultante de una factura que documente la entrega de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional en el plazo de 150 desde el vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, el deudor deberá rectificar el importe deducido del impuesto resultante de esa factura en la liquidación del período en el que haya transcurrido el día 150 desde el vencimiento estipulado en el contrato o en la factura.

1a. No se aplicará lo dispuesto en el apartado 1 cuando el deudor haya satisfecho la obligación pecuniaria no más tarde del último día del período de referencia en el que haya transcurrido el día 150 desde el vencimiento de esta obligación pecuniaria.

[...]

2. En caso de impago parcial de una obligación pecuniaria en el plazo de 150 días desde su vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, la rectificación afectará al impuesto soportado correspondiente a la parte impagada de la obligación pecuniaria. Lo dispuesto en el apartado 1a se aplicará *mutatis mutandis*.

[...]

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

[...]

6. Cuando se compruebe que el sujeto pasivo ha incumplido la obligación establecida en el apartado 1, el jefe de la oficina tributaria o de la autoridad de inspección tributaria determinará la obligación tributaria adicional por el importe del 30 % de la cuota del impuesto resultante de las facturas impagadas, que no hubiese sido rectificado con arreglo al apartado 1. Respecto de las personas físicas que deban responder por estos mismos hechos por infracción o delito fiscales, no se determinará una obligación tributaria adicional.»

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze [Ley relativa a la insolvencia y el saneamiento, de 28 de febrero de 2003 (texto refundido: Dz.U. de 2015, partida 233, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley relativa a la insolvencia»)]:

Artículo 342, según el tenor aplicable al litigio examinado:

«1. Los créditos que deban ser satisfechos con cargo a la masa del concurso se clasifican en las siguientes categorías:

- 1) primera categoría: gastos del procedimiento concursal, [...];
  - 2) segunda categoría: los créditos resultantes de una relación laboral devengados antes de la declaración del concurso, [...];
  - 3) tercera categoría: impuestos y otras exacciones públicas, así como los demás créditos en concepto de seguros sociales, junto con los intereses y gastos de ejecución;
  - 4) cuarta categoría: los demás créditos, cuando no sean satisfechos en la categoría quinta, junto con los intereses del año anterior a la declaración del concurso, incluyendo la indemnización contractual, las costas procesales y de ejecución;
  - 5) quinta categoría: intereses que no se incluyen en las anteriores categorías según el orden en el que se satisface el principal, así como las sanciones de multa judiciales y administrativas, así como los créditos en concepto de donaciones y legados.
2. El crédito adquirido mediante cesión o endoso tras la declaración del concurso se satisfará en la tercera categoría cuando no se satisfaga en la cuarta categoría. Ello no afectará al crédito surgido por una actuación del síndico o de un administrador o bien por una actuación del concursado realizada con la autorización del curador judicial.
3. [...]».

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal, principales alegaciones de las partes**

- 1 En su solicitud de interpretación individual planteada al Ministro de Hacienda, E. sp. z o.o. (en lo sucesivo, «sociedad») señaló que como sujeto pasivo de IVA registrado ejerce una actividad económica consistente en la prestación de servicios de asesoramiento fiscal, entre otros, para entidades registradas como sujetos pasivos de IVA. Los destinatarios de los servicios no son entidades vinculadas a ella. La sociedad considera como base imponible la retribución en concepto de los servicios prestados. Para gravar los servicios prestados en el territorio nacional, la sociedad aplica el tipo básico del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En los supuestos señalados en la Ley del IVA también aplica la inversión del sujeto pasivo (artículo 28b de la Ley del IVA).
- 2 La sociedad giró a un cliente una factura IVA en concepto de los servicios prestados de asesoramiento fiscal, gravados en el territorio nacional. Hasta la fecha de la presentación de la solicitud, la sociedad no había recibido el pago de la citada factura IVA. Desde la fecha de la expedición de la factura no habían transcurrido más de 2 años. El crédito no fue satisfecho ni cedido por cualquier medio. Además, la sociedad alegó que el cliente (el deudor): en la fecha de la

prestación del servicio figuraba registrado como sujeto pasivo activo de IVA, no estaba incurso en un procedimiento concursal, ni se encontraba en liquidación. Sigue figurando registrado como sujeto pasivo activo de IVA y actualmente se encuentra en liquidación.

- 3 Al respecto, la sociedad consultó al Ministro de Hacienda si en esa situación fáctica puede rectificarse la base imponible y el impuesto devengado en concepto de prestación de servicios en el territorio nacional, cuando la obligación no hubiese sido satisfecha íntegramente y en el período de referencia en el que transcurren los 150 días desde el vencimiento el deudor se encontrase en liquidación.
- 4 En su interpretación individual de 12 de enero de 2015, el Ministro de Hacienda consideró que la norma resultante del artículo 90 de la Directiva 2006/112 es facultativa para los Estados miembros. No infringe el artículo 90 de la Directiva 2006/112 la introducción en el artículo 89a de la Ley del IVA de un derecho de rectificación de la base imponible y del impuesto devengado en concepto de un crédito razonablemente incobrable por parte del acreedor. Por tanto, el incumplimiento de uno de los requisitos básicos de la norma jurídica, introducida en el ordenamiento jurídico polaco en ejercicio de la facultad resultante de ese artículo 90, no otorga un título al sujeto pasivo para reclamar el derecho a la llamada «deducción por créditos incobrables» directamente del Derecho de la Unión.
- 5 La sociedad recurrió la interpretación individual ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Szczecin), que desestimó el recurso. En su opinión, únicamente el cumplimiento conjunto de todas las condiciones establecidas en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA otorga el derecho a rectificar el impuesto devengado, cosa que no había tenido lugar en el litigio examinado.
- 6 La sociedad presentó un recurso de casación contra esa sentencia. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) acumuló este litigio a otros tres litigios, para su resolución conjunta. En todos estos litigios, la sociedad había solicitado una interpretación individual, en la cual la esencia del problema concierne a la conformidad de las condiciones, determinadas en las disposiciones polacas, para aplicar la deducción por créditos incobrables, en relación con las posibles situaciones fácticas en las que resulte de aplicación el artículo 89a de la Ley del IVA.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 7 Las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren al margen de autonomía que se atribuye a los Estados miembros para determinar en la legislación nacional las condiciones del ejercicio de la norma prevista en el artículo 90 de la Directiva 2006/112. En particular, ese órgano jurisdiccional no está seguro de si las condiciones, previstas en el artículo 89 de la Ley del IVA, no deberían reducirse

únicamente a las que permiten señalar que no se ha producido el pago de la obligación pecuniaria, cuyo importe había sido consignado en la declaración IVA como una operación gravada, así como el importe devengado, con exclusión de aquellas condiciones que se refieren al estatuto tributario del acreedor y del deudor. En el artículo 89a de la Ley del IVA, aparte de determinar qué créditos se consideran impagados, se han introducido además las condiciones establecidas en el apartado 2.

- 8 El artículo 90 de la Directiva 2006/112 no precisa las condiciones, ni las obligaciones que pueden imponer los Estados miembros, lo que en la jurisprudencia existente hasta la fecha del Naczelny Sąd Administracyjny se ha interpretado en el sentido de que estas disposiciones reconocen a los Estados miembros un margen de discrecionalidad, en especial, respecto de las formalidades que deben observar los sujetos pasivos frente a las autoridades tributarias para reducir la base imponible. Por ello, en la jurisprudencia nacional se ha considerado que la deducción por créditos incobrables forma parte del margen de discrecionalidad.
- 9 Según el órgano jurisdiccional remitente, la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia no ha dado una respuesta unívoca acerca de la posibilidad de adoptar las citadas limitaciones en el Derecho nacional.
- 10 De las resoluciones del Tribunal de Justicia, dictadas hasta la fecha, parece que este se ha pronunciado a favor de una interpretación restrictiva de las limitaciones al disfrute de la «deducción por créditos incobrables», que los Estados miembros pueden introducir en la legislación nacional.
- 11 Especialmente, en la sentencia de 15 de mayo de 2014, dictada en el asunto C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft*, EU:C:2014:328, el Tribunal de Justicia declaró que «las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida» (apartado 39).
- 12 En el apartado 36 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia señaló, sin embargo, que «por lo que se refiere a la cuestión de a qué formalidades puede supeditarse el ejercicio de ese derecho a la reducción de la base imponible, debe recordarse que, en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, 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 esta Directiva».
- 13 Tampoco disipa las dudas la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 2017, dictada en el asunto C-246/16, *Enzo Di Maura*, EU:C:2017:887, en la que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo

segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años (fallo).

- 14 Lo anterior puede sugerir que la duración del procedimiento concursal fue esencial para apreciar la conformidad de la norma nacional con el Derecho de la Unión. Sin embargo, en la fundamentación de la sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que «si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan combatir la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, recordada en el apartado 16 de la presente sentencia, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible» (apartado 22). Como observó más adelante el Tribunal de Justicia, «admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA» (apartado 23).
- 15 El Tribunal, al invocar el principio de proporcionalidad, consideró que «esa incertidumbre se tiene en cuenta privando al sujeto pasivo de su derecho a reducción de la base imponible mientras el crédito no es definitivamente incobrable, como prevé, en esencia, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal. No obstante [...], también podría perseguirse el mismo fin concediendo la reducción cuando el sujeto pasivo demuestre una probabilidad razonable de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que se produzca el pago» (apartado 27).
- 16 Al mismo tiempo, el Tribunal de Justicia reconoció que «correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el sujeto pasivo en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable» (apartado 27).
- 17 De la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia parece deducirse que las condiciones de ejercicio de la deducción por créditos incobrables prevista en la legislación nacional pueden enmarcarse únicamente en la lucha contra la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura.
- 18 Al respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga la duda de si son admisibles estas condiciones adicionales, establecidas en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA, o bien de si para la rectificación basta que se acredite razonablemente la irrecuperabilidad, en el sentido de que el sujeto pasivo pruebe



que el crédito no ha sido satisfecho o enajenado por cualquier medio en el plazo de 150 días desde su vencimiento, estipulado en el contrato o en la factura.

- 19 El órgano jurisdiccional remitente pretende especialmente que el Tribunal de Justicia señale si las condiciones establecidas en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA quedan al margen del ámbito de la discrecionalidad reconocido a los Estados miembros o si, también tomando en consideración el principio de proporcionalidad, el órgano jurisdiccional nacional debería valorar estas condiciones en función de las circunstancias del asunto, lo que supondría en particular que debería considerarse la duración del procedimiento concursal o de liquidación.
- 20 La declaración de que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación por el Estado miembro de la condición prevista en el artículo 89a, apartado 2, de la Ley del IVA comprometería claramente la cohesión del sistema jurídico polaco. El legislador polaco decidió, en efecto, ejercer en el artículo 89b de la Ley del IVA la facultad prevista en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112.
- 21 Para que no se infrinjan los principios de neutralidad y de proporcionalidad, el ejercicio de la «deducción por créditos incobrables» por el sujeto pasivo/acreedor y la rectificación por él del impuesto devengado guarda relación con la obligación relativa a la rectificación del impuesto soportado por parte del sujeto pasivo/deudor. Se asegura así la neutralidad del IVA, que supone su característica estructural. Al disfrutar el acreedor de la «deducción por créditos incobrables», el impuesto rectificado deja de existir estructuralmente. Por tanto, desaparece de hecho el impuesto soportado, que sería deducible. Por ello, la consecuencia del nacimiento para el acreedor del derecho a rectificar el impuesto devengado en caso de créditos incobrables es la obligación, resultante del artículo 89b, apartado 1, de la Ley del IVA, de minorar por parte del sujeto pasivo/deudor el impuesto soportado que deba ser deducido o, de faltar este, a incrementar la cuota del impuesto devengado con la cuota del impuesto resultante de las facturas impagadas, mediante la rectificación de la declaración por el período en el que practicó la deducción. Dado que las disposiciones del artículo 89a de la Ley del IVA se refieren al derecho del sujeto pasivo/acreedor y establecen las condiciones de ejercicio por su parte de dicho derecho, mientras que el artículo 89b, apartado 1, de esa Ley se refiere a la obligación simultánea del sujeto pasivo/deudor que no haya pagado, a requerimiento del acreedor, la obligación pecuniaria que reúna los requisitos del artículo 89a, apartados 1 y 1a, de la Ley del IVA, para la correspondiente rectificación del impuesto soportado deducible o para el correspondiente incremento de la cuota del impuesto devengado por el período en el que el sujeto pasivo haya ejercido la deducción —en cuyo caso entre ambas normas debe existir una completa correlación e identidad respecto de la situación jurídica que toman en consideración. Y ello porque la referencia a la situación de su deudor depende de la licitud del ejercicio por el acreedor del derecho a rectificar el impuesto devengado, debido a la correspondencia directa del derecho de un sujeto pasivo con la obligación de sujeto pasivo.

- 22 Según el órgano jurisdiccional remitente, la rectificación practicada por el acreedor respecto de un deudor en concurso interfiere de forma inadmisiblemente en la tramitación de un procedimiento concursal, al alterar el orden de satisfacción de los acreedores mencionado en el artículo 342 de la Ley relativa a la insolvencia en el sentido de que satisface —ciertamente con cargo a la Hacienda Pública— a uno de los acreedores del deudor, en cuyo lugar aparece en la masa otro acreedor, en la persona precisamente de la Hacienda Pública, dando lugar a una transformación de la obligación en materia de IVA de la cuarta categoría de satisfacción (el importe bruto de la factura del acreedor por relaciones comerciales y civiles) a una de la categoría tercera (impuestos). La jurisprudencia nacional reconoce que las disposiciones de la Ley relativa a la insolvencia y el saneamiento y en especial el artículo 342 de la Ley relativa a la insolvencia, tienen carácter especial respecto de la normativa tributaria y no permiten satisfacer a determinados acreedores con infracción del orden de satisfacción establecido en esa disposición.
- 23 Las limitaciones introducidas en la normativa nacional en el artículo 89a, apartado 2, punto 1, y, oportunamente, en el artículo 89b, apartado 1b, de la Ley del IVA son expresión del respeto a ese principio, cuya infracción comprometería la cohesión del sistema jurídico nacional vigente, consignado en el artículo 342 de la Ley relativa a la insolvencia.
- 24 En ese contexto, sin embargo, se plantea el dilema de si estas limitaciones no son contrarias al artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112, tomando en consideración los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, y, en caso de que el Tribunal de Justicia estime que infringen esas normas, de si el órgano jurisdiccional nacional debería resolver en contra de lo dispuesto en el artículo 342 de la Ley relativa a la insolvencia.
- 25 Las dudas anteriores también se plantean respecto del resto de las condiciones para aplicar la deducción por créditos incobrables establecidas en el artículo 89a de la Ley del IVA. Aquellas también garantizan la simetría de las soluciones tributarias adoptadas. En particular, la condición, según la cual la entrega debe llevarse a cabo a favor de un sujeto pasivo activo, garantiza la reducción simétrica del impuesto soportado por el adquirente del bien. De no existir dicha limitación, ello supondría que el consumo final no resultaría gravado y no se garantizaría la recaudación debida del impuesto.
- 26 Según el órgano jurisdiccional remitente, los argumentos expuestos anteriormente constituyen el motivo esencial que aboga por la necesidad del cumplimiento conjunto de las condiciones mencionadas en los artículos 89a y 89b de la Ley del IVA.