

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 6 de diciembre de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Base imponible — Reducción — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-672/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo, Portugal)], mediante resolución de 16 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 2017, en el procedimiento entre

**Tratave — Tratamento de Águas Residuais do Ave SA**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Tratave — Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, por el Sr. A.G. Schwalbach, advogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laires, en calidad de agentes.
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Caeiros y la Sra. L. Lozano Palacios, 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 principio de

neutralidad fiscal y 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 IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre *Tratave* — *Tratamento de Águas Residuais do Ave SA* (en lo sucesivo, «*Tratave*») y la *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Administración tributaria y aduanera, Portugal) en relación con la negativa de esta última a concederle la regularización del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado y relativo a créditos impagados y considerados irrecuperables debido a la insolvencia de los deudores.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 73 de la Directiva IVA prevé:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4 Con arreglo al artículo 90 de dicha Directiva:

«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.»

5 El artículo 184 de la citada Directiva precisa que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

6 El artículo 185 de la misma Directiva dispone:

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados [...]

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

7 Con arreglo al artículo 219 de la Directiva IVA, «se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial».

8 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 portugués

9 En el artículo 78, apartado 7, letra b), del Código do IVA (Código del IVA) se establece lo siguiente:

«Los sujetos pasivos podrán deducir [...] el IVA correspondiente a los créditos considerados incobrables:

[...]

b) en el marco de un procedimiento de insolvencia, cuando se declare la situación de insolvencia.»

10 El artículo 78, apartado 11, de dicho Código establece:

«En los supuestos previstos en los apartados 7 y 8, letra d), se notificará al adquirente del bien o del servicio que sea sujeto pasivo del impuesto la anulación total o parcial del impuesto, a efectos de la rectificación de la deducción inicialmente practicada.»

11 El artículo 98, apartado 2, del Código del IVA dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en normas específicas, el derecho a la deducción o al reembolso del impuesto pagado en exceso solo podrá ejercerse durante los cuatro años posteriores al nacimiento del derecho a deducción o al pago en exceso del impuesto, respectivamente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Tratave es una sociedad establecida en Serzedelo (Portugal) que explota y gestiona servicios públicos municipales de drenaje, depuración y destino final de aguas residuales del sistema integrado de descontaminación del valle del Ave (Portugal).

13 Tratave está sujeta al IVA. En su declaración periódica relativa al mes de julio de 2010, disminuyó su base imponible y rectificó cantidades de IVA anteriormente liquidadas y repercutidas a ocho de sus clientes, beneficiarios de sus prestaciones de servicios, declarados insolventes mediante resoluciones que adquirieron fuerza de cosa juzgada.

14 Esa regularización se tradujo en una disminución del IVA, en favor de Tratave, por un importe de 59 017,35 euros.

15 Tras esta declaración, Tratave fue sometida a una inspección fiscal, a cuya conclusión la Administración tributaria y aduanera le indicó que esa rectificación era ilegal, ya que no se habían presentado los certificados relativos a las resoluciones de insolvencia con fuerza de cosa juzgada

y la empresa tampoco había respetado el requisito, previsto en el artículo 78, apartado 11, del Código del IVA, de comunicar, previamente, a los deudores insolventes, su intención de anular el IVA para que estos rectificaran la deducción del importe del IVA que pudieran haber realizado.

16 En consecuencia, el 2 de septiembre de 2014, la citada administración notificó a Tratave una liquidación complementaria del IVA, relativa al período correspondiente al mes de julio de 2010, por un importe de 59 017,35 euros, más 9 216,41 euros en concepto de intereses de demora.

17 El 28 de octubre de 2014, Tratave efectuó el pago de estas cantidades.

18 En los meses de enero y febrero de 2015, Tratave informó a los correspondientes deudores de su intención de anular los importes del IVA relativos a los créditos impagados.

19 El 27 de febrero de 2015, la citada sociedad interpuso un recurso de reposición contra la liquidación complementaria de 2 de septiembre de 2014, el cual fue desestimado mediante resolución.

20 El 25 de junio de 2015, Tratave interpuso recurso de alzada contra esta resolución de desestimación, el cual fue también desestimado el 5 de agosto de 2016.

21 El 6 de enero de 2017, Tratave presentó ante el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje, Portugal)] una demanda de anulación de la liquidación complementaria de 2 de septiembre de 2014 y de la resolución desestimatoria del recurso de alzada.

22 El citado órgano jurisdiccional estimó que el requisito relativo a la posesión de certificados relativos a las resoluciones de insolvencia con fuerza de cosa juzgada carece de base legal, pero que, no obstante, Tratave debería haber cumplido el requisito relativo a la comunicación previa a los deudores insolventes de su intención de anular el IVA correspondiente a los créditos impagados.

23 Ese órgano jurisdiccional también apreció que, en cualquier caso, esta regularización estaba sujeta a un plazo de prescripción de cuatro años.

24 No obstante, alberga dudas acerca si tales condiciones de regularización previstas por el Derecho nacional son conformes con el principio de neutralidad fiscal y con la Directiva IVA.

25 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de la [Directiva IVA], a una normativa nacional, como la contenida en el artículo 78, apartado 11, del [Código del IVA], que se interpreta en el sentido de que no se permite la regularización del impuesto en caso de impago antes de que se comunique la anulación del impuesto al adquirente del bien o del servicio, sujeto pasivo del impuesto, a efectos de la rectificación de la deducción inicialmente practicada?

2) En caso afirmativo, ¿se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de la [Directiva IVA], a una normativa nacional, como la contenida en el artículo 78, apartado 11, del [Código del IVA], que se interpreta en el sentido de que no se permite la regularización del impuesto en caso de impago si la comunicación de la anulación del impuesto al adquirente del bien o del servicio, sujeto pasivo del impuesto, no se efectúa dentro del plazo previsto para la deducción del impuesto en el artículo 98, apartado 2, del mismo Código?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

26 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, fundamentalmente, si el principio de neutralidad y el artículo 90 de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del IVA en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

27 Con carácter preliminar, es preciso señalar que, si bien no se excluye que la regularización de la base imponible efectuada por Tratave en el mes de julio de 2010 se refiera a importes de IVA debidos antes de la fecha de entrada en vigor de la Directiva IVA, a saber, el 1 de enero de 2007, no es necesario en ningún caso pronunciarse sobre la cuestión de cuál es la norma del Derecho de la Unión aplicable, dado que las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA para el presente asunto son idénticas a las 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que la precedió.

28 Debe recordarse que, en virtud del artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible está constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

29 El artículo 90, apartado 1, de esta Directiva, el cual 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 siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva 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 (sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 26 y 27; de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 22, y de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, apartado 32).

30 Sin embargo, el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación (sentencias de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 23, y de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759,

apartado 27).

31 Por otra parte, 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 (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 36).

32 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 los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a estos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencias de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 23; de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 37, y de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 42).

33 No obstante, también se desprende de la jurisprudencia que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencias de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 28; de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 38, y de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 43).

34 Así pues, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida 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 (sentencias de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 39, y de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 44).

35 En el presente asunto, resultan aplicables tanto el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA como el artículo 273 de la misma a un requisito —como el controvertido en el litigio principal— que supedita la correspondiente reducción de la base imponible de un sujeto pasivo, en caso de impago, a la comunicación que este debe realizar previamente a su deudor, siempre que este último esté sujeto al impuesto, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 24 y 25).

36 Por lo que se refiere al respeto de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, debe señalarse que el citado requisito, que permite informar al deudor del hecho de que debe regularizar el importe del IVA soportado que ha podido deducir, puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33).

37 A este respecto, la obligación del deudor insolvente de identificar sus deudas impagadas y a sus acreedores —a la cual se refiere Tratave para alegar la falta de utilidad de la exigencia controvertida en el litigio principal y, por consiguiente, la vulneración del principio de neutralidad— no puede ser considerada como una formalidad que permita garantizar de forma suficiente el respeto de estos objetivos, aunque solo sea porque esta obligación de identificación se basa únicamente en la iniciativa del deudor.

38 Por otra parte, tal como resulta de la resolución de remisión, el carácter previo respecto de la regularización de la base imponible del IVA por el sujeto pasivo, proveedor de bienes o de servicios de la comunicación al deudor insolvente que le incumbe hacer debe permitir al Estado miembro actuar dentro de los plazos establecidos, en el marco del procedimiento de insolvencia, para recuperar el IVA soportado que ese mismo deudor haya podido deducir.

39 Asimismo, dado que el respeto del requisito controvertido en el litigio principal permite al sujeto pasivo, proveedor de bienes o de servicios recuperar íntegramente el IVA abonado en exceso a la administración tributaria en relación con créditos impagados, este requisito no compromete, en principio, la neutralidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 37).

40 Por último, el Gobierno portugués ha sostenido que esta comunicación no quedaba sujeta a requisitos de forma particulares y que, en consecuencia, podía realizarse a través de cualquier medio adecuado. Se desprende también de la resolución de remisión que esta consiste en un trámite «de muy fácil realización» y que es «muy poco gravoso».

41 En consecuencia, no resulta que tal requisito sea excesivamente gravoso para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o de servicios (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 34), circunstancia esta que, sin embargo, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

42 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que el principio de neutralidad y los artículos 90 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del IVA en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

#### Sobre la segunda cuestión prejudicial

43 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el principio de neutralidad fiscal y el artículo 90 de la Directiva IVA se oponen a una normativa, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago, a la circunstancia de que la anulación del impuesto sea comunicada al adquirente del bien o del servicio, cuando este esté sujeto al impuesto, dentro de un plazo de prescripción de cuatro años.

44 Sin embargo, al haber sido formulada esta cuestión solo para el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la misma.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El principio de neutralidad y los artículos 90 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 no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.