

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083968

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 11 de noviembre de 2021**Sala 6.^a**Asunto n.º C-398/20***SUMARIO:**

IVA. Base imponible. Reducción de la base imponible del IVA. *Impago total o parcial del precio por declaración del deudor en concurso de acreedores.* La demandante en el litigio principal procedió en una declaración complementaria, a la rectificación de su base imponible del IVA, alegando el impago de la factura por la entrega realizada. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora. Según el art. 90.1 de la Directiva del IVA, 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. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la referida disposición obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible del IVA y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación. El Tribunal de Justicia ha precisado que esa 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 [Vid., STJUE de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19 (NFJ078489)]. En el caso de autos, la cuestión planteada versa sobre créditos no satisfechos que se adquirieron en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trata, y respecto de los cuales no queda acreditado que deban considerarse «incobrables con carácter definitivo», puesto que tal calificación dependerá del tratamiento que vayan a recibir esos créditos en el procedimiento concursal y existe cierta incertidumbre inherente al cobro de los créditos adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trata, y esa incertidumbre se debe a la forma en que se van a tratar dichos créditos en el mencionado procedimiento. El hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y, en su caso, de hacer que recaiga sobre acreedores como puede ser la demandante en el litigio principal la carga de un importe de IVA que no han percibido en el marco de sus actividades económicas excede los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del art.273 de la Directiva del IVA y no cabe sostener que disposiciones nacionales como la controvertida en el litigio principal tengan por objetivo garantizar la correcta recaudación del IVA. La aplicación de esa disposición tiene como consecuencia la denegación sistemática del derecho a la reducción de la base imponible en el caso de créditos no satisfechos y adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate, cuando en realidad al término del procedimiento concursal algunos de esos créditos podrían terminar siendo incobrables con carácter definitivo, lo que afecta negativamente a la neutralidad del IVA. Por tanto, el art. 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63, 73, 90 y 273.

PONENTE:*Don J.-C. Bonichot.*

En el asunto C-398/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa), mediante resolución de 29 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de agosto de 2020, en el procedimiento entre

ELVOSPOL s.r.o.

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de ELVOSPOL s.r.o., por el Sr. T Klíma;
- en nombre del Odvolací finanční ředitelství, por el Sr. T. Rozehnal;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y M. Salyková, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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 se ha presentado en el contexto de un litigio entre ELVOSPOL s.r.o. (en lo sucesivo, «ELVOSPOL»), sociedad checa, y el Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa), en relación con la negativa del segundo a conceder a la primera una rectificación de la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 63 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4. El artículo 73 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

5. A tenor del artículo 90 de la referida 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.»

6. El artículo 273 de la Directiva del IVA establece 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 [de] 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 checo

7. El artículo 44 del 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»), establece lo siguiente en su apartado 1:

«El sujeto pasivo respecto del cual se hubiera 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 seis meses antes de la fecha de la declaración judicial de concurso de acreedores [del deudor], no hubiera vencido hasta la fecha (en lo sucesivo, “acreedor”), podrá rectificar la cuota del impuesto devengado en función del importe de dicho crédito, cuando:

- a) el sujeto pasivo frente al cual el acreedor ostentara dicho crédito (en lo sucesivo, “deudor”) fuera objeto de un procedimiento concursal y el juez concursal hubiera acordado la apertura de la fase de liquidación concursal,
- b) el acreedor hubiera comunicado la existencia del crédito en cuestión a más tardar en el plazo fijado por la resolución del juez del concurso, dicho crédito fuera cierto y hubiera sido reconocido en el concurso,
- c) 1. no existiera vinculación entre los capitales del acreedor y del deudor [...]

2 el acreedor y el deudor no fueran allegados entre sí, ni

3. el acreedor y el deudor fueran socios de una misma sociedad, en caso de tener la condición de sujeto pasivo,

y, esas relaciones tampoco hubieran existido entre ellos en el momento de adquisición del crédito, y

d) el acreedor hubiera remitido al deudor el documento tributario a que se refiere el artículo 46, apartado 1.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8. El 29 de noviembre de 2013, ELVOSPOL realizó una entrega de bienes a favor de MPS Mont a.s. (en lo sucesivo, «Mont»). El 19 de mayo de 2014, un órgano jurisdiccional checo declaró a Mont en concurso y aprobó el plan de liquidación de la masa activa.

9. La demandante en el litigio principal procedió entonces, en su declaración de IVA correspondiente a mayo de 2015, y posteriormente en una declaración complementaria, a la rectificación de su base imponible, al amparo del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, alegando que Mont no había abonado la factura por la entrega realizada.

10. Sin embargo, el Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Delegación de Hacienda de la Región de Bohemia Meridional, República Checa; en lo sucesivo, «Delegación de Hacienda») consideró que la demandante en el litigio principal estaba interpretando incorrectamente el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA y que no tenía derecho a rectificar su base imponible. Así las cosas, el 22 de febrero de 2016, la Delegación de Hacienda dictó una resolución mediante la que fijaba la cuota de IVA sin atender a la solicitud de rectificación.

11. La demandante en el litigio principal recurrió ante la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos. Mediante resolución de 2 de mayo de 2018, dicha Dirección desestimó la reclamación, al considerar que la demandante en el litigio principal no podía ampararse en el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA

para rectificar su base imponible, dado que el crédito no satisfecho se había adquirido en los seis meses anteriores a que se declarara en concurso a Mont.

12. Según la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA establece varios requisitos para que se pueda rectificar la cuota de IVA, uno de los cuales es que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración judicial de concurso de la sociedad deudora de que se trate. Pues bien, a juicio de dicha Dirección, el crédito no satisfecho que es controvertido en el litigio principal se adquirió el 29 de noviembre de 2013, es decir, en los seis meses anteriores a la resolución judicial de 19 de mayo de 2014 por la que se declaró a Mont en concurso.

13. Contra la resolución de la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos la demandante en el litigio principal interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa), que es el tribunal remitente.

14. El referido Tribunal se pregunta si son contrarias al artículo 90 de la Directiva del IVA disposiciones nacionales que, como el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, supediten la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora.

15. Según recuerda al respecto el tribunal remitente, remitiéndose a la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia sobre el artículo 90 de la Directiva del IVA, el principio de neutralidad del IVA supone que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario deba liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA, y que, si bien los Estados miembros pueden matizar la posibilidad de que se rectifique el importe de la base imponible del impuesto, no pueden excluirla totalmente sin contravenir el mencionado principio.

16. A la luz de la referida jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el tribunal remitente considera que podrían ser contrarias al artículo 90 de la Directiva del IVA disposiciones nacionales que, como el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, supediten la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate.

17. El tribunal remitente duda también que tal disposición nacional pueda tener encaje en la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA. Recuerda a ese respecto que, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición 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. Por consiguiente, el ejercicio de tal facultad de establecer excepciones debe estar justificado por la incertidumbre que se dé sobre el pago de la contraprestación y ser proporcionado a dicho objetivo.

18. Por otra parte, el tribunal remitente se pregunta si disposiciones nacionales como el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA podrían encontrar justificación en el artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite que los Estados miembros establezcan las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Recuerda que según jurisprudencia del Tribunal de Justicia las medidas basadas en dicha disposición de la Directiva deben limitarse a lo estrictamente necesario y no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente al principio de neutralidad del IVA.

19. El tribunal remitente puntualiza, además, que, según un auto de 16 de julio de 2019 del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA se basa en la hipótesis económica de que, cuanto más cerca estén la negociación y celebración de una operación entre un profesional y su socio comercial del momento de la declaración del concurso de dicho socio, en mejores condiciones estará el profesional de vislumbrar en el mercado señales de que ese concurso está próximo: según el auto, el profesional que haga negocios con un futuro concursado en los seis meses anteriores a la declaración de concurso no puede desconocer, según la teoría económica general, la inminencia del concurso, así que no está justificado ofrecerle la posibilidad de que rectifique la cuota de IVA.

20. Ahora bien, aun destacando que esas justificaciones que subyacen a la adopción del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA no se basan en la idea de que el impago de la contraprestación pueda ser de difícil verificación o bien meramente provisional, el tribunal remitente estima que no tienen por objeto prevenir el fraude: a su juicio, el mero hecho de realizar operaciones sujetas al IVA con un actor económico que puede

mostrar señales de la inminencia de un concurso no significa por sí mismo que *a priori* esas operaciones sean deshonestas o se efectúen con el fin de obtener una ventaja tributaria injustificada.

21. Así pues, según el tribunal remitente, es posible que disposiciones nacionales que, como el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, supediten la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora no encuentren justificación ni en el artículo 90, apartado 2, ni en el artículo 273 de la Directiva del IVA.

22. En ese contexto, el Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es contraria al objetivo del artículo 90, apartados 1 y 2, de la [Directiva del IVA] una normativa nacional que establece un requisito conforme al cual el sujeto pasivo del [IVA], 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

23. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora.

24. Es preciso recordar a tal respecto que, según el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, 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.

25. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la referida disposición obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible del IVA y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación. Esa 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 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 21 y jurisprudencia citada].

26. Por su parte, el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA establece que, en los casos de impago total o parcial de la contraprestación, los Estados miembros podrán no aplicar la obligación de reducir la base imponible del IVA que se prevé en el apartado 1 de ese mismo artículo.

27. El Tribunal de Justicia ha precisado que esa 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 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 23 y jurisprudencia citada).

28. De ello se deduce que el ejercicio de tal facultad de establecer excepciones debe estar justificado, con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no socaven el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva del IVA, y que dicha facultad no permite que estos puedan excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 29 y jurisprudencia citada].

29. El Tribunal de Justicia ha declarado a tal respecto que 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 (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 24 y jurisprudencia citada).

30. Esa incertidumbre puede tenerse en cuenta, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, privando al sujeto pasivo de su derecho a reducción de la base imponible mientras el crédito no sea incobrable. Pero también puede tenerse en cuenta concediendo la reducción cuando el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldará, sin perjuicio de la posibilidad de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que, no obstante, se produzca el pago (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 62 y jurisprudencia citada).

31. En cambio, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA en caso de impago definitivo 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 25 y jurisprudencia citada).

32. El Tribunal de Justicia ha declarado, a ese 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. 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).

33. En el caso de autos, la cuestión planteada versa sobre créditos no satisfechos que se adquirieron en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trata, y respecto de los cuales no queda acreditado que, a efectos de la jurisprudencia citada en los apartados 30 y 32 de la presente sentencia, deban considerarse «incobrables con carácter definitivo».

34. Ello se debe a que, según se desprende de la resolución de remisión, tal calificación dependerá del tratamiento que vayan a recibir esos créditos en el procedimiento concursal. Por lo tanto, existe cierta incertidumbre inherente al cobro de los créditos adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trata, y esa incertidumbre se debe a la forma en que se van a tratar dichos créditos en el mencionado procedimiento.

35. Sin embargo, no puede decirse que el requisito general de que, para dar lugar a la rectificación de la base imponible del IVA, los créditos no satisfechos no puedan haberse adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando dicho requisito no va acompañado de ningún dato objetivo sobre el contexto de dichos créditos, tenga por finalidad combatir la incertidumbre inherente a su cobro.

36. Ello es así porque ese requisito no guarda relación con la forma en que vayan a tratar realmente los créditos en cuestión en el procedimiento concursal, ya que no tiene en cuenta que es posible que al término de dicho procedimiento se acaben cobrando algunos de ellos.

37. Precisamente, ese requisito tiene como consecuencia excluir pura y simplemente cualquier reducción de la base imponible del IVA en el caso de créditos no satisfechos y adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate, aun cuando al término del procedimiento concursal dichos créditos terminen siendo incobrables con carácter definitivo, y tal automatismo de denegación del derecho a la reducción no se puede conciliar con el principio de neutralidad del IVA, puesto que la base imponible no estaría constituida por la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo acreedor, el cual debería soportar en tal supuesto, en lugar del consumidor, la carga tributaria.

38. Por todas esas razones, no puede considerarse que disposiciones nacionales como la controvertida en el litigio principal sean aplicación de la facultad prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA.

39. Por otra parte, no puede acogerse la alegación del Gobierno checo de que esa disposición tenga por objetivo aplicar el artículo 273 de la Directiva del IVA.

40. Es preciso recordar a tal respecto que, si bien con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA los Estados miembros pueden adoptar medidas que tengan por efecto limitar el derecho a la reducción de la base

imponible que se prevé en su artículo 90, apartado 1, dichas medidas deben tener por objetivo garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

41. Además, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tales medidas, 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. Según el Tribunal de Justicia, 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).

42. Pues bien, no puede considerarse que excluir cualquier posibilidad de obtener la rectificación de la base imponible correspondiente a créditos adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate permita prevenir el fraude fiscal y resulte proporcionado a tal objetivo.

43. Ello es así porque, por un lado, como destaca el tribunal remitente, el hecho de que un crédito no satisfecho se adquiriera en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora no permite presumir, a falta de cualquier otro dato adicional, que el acreedor y el deudor hubieran actuado con el fin de cometer fraude o evasión fiscales.

44. Por otro lado, el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y, en su caso, de hacer que recaiga sobre acreedores como puede ser la demandante en el litigio principal la carga de un importe de IVA que no han percibido en el marco de sus actividades económicas excede los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva del IVA [véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 2020, *E. (IVA — Reducción de la base imponible)*, C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 45 y jurisprudencia citada].

45. Además, no cabe sostener que disposiciones nacionales como la controvertida en el litigio principal tengan por objetivo garantizar la correcta recaudación del IVA.

46. Precisamente, la aplicación de esa disposición tiene como consecuencia la denegación sistemática del derecho a la reducción de la base imponible en el caso de créditos no satisfechos y adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate, cuando en realidad al término del procedimiento concursal algunos de esos créditos podrían terminar siendo incobrables con carácter definitivo, lo que afecta negativamente a la neutralidad del IVA.

47. Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable.

Costas

48. 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 Sexta) declara:

El 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota del impuesto sobre el valor añadido al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable.

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.