

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092211

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 29 de febrero de 2024

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-314/22

### SUMARIO:

**IVA. Base imponible.** *Fecha en la que comienza el plazo de caducidad para solicitar la reducción posterior de la base imponible del IVA y derecho a percibir intereses.* Una sociedad que se dedica a la construcción de edificios e instalaciones fue dada de baja en el registro del IVA debido al incumplimiento sistemático de las obligaciones impuestas por la ley del IVA búlgara. La sociedad solicitó a la Administración tributaria búlgara, la compensación de sus deudas en concepto de IVA más los intereses de demora, que equivalía al IVA declarado y abonado por las facturas dirigidas a las empresas deudoras. Sin embargo, esta solicitud fue denegada por haber sido presentada una vez expirado el plazo de caducidad previsto en la normativa búlgara del IVA. Además, se consideró que la sociedad no había aportado pruebas del impago total o parcial de los créditos correspondientes al IVA facturado a las empresas deudoras. Al no existir disposiciones nacionales que regulen el ejercicio del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial, como ocurre en el litigio principal, los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica exigen que el sujeto pasivo pueda identificar el momento inicial del plazo de caducidad con una probabilidad razonable. En el caso de autos, aunque las entregas de bienes y prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal se efectuaron durante los años 2007 a 2010 y en 2012, la sociedad no presentó la solicitud de reembolso resultante de la reducción de la base imponible del IVA hasta el año 2020. Pues bien, tanto de los documentos que obran en los autos en poder del Tribunal de Justicia como de las respuestas de las partes del litigio principal a las preguntas formuladas en la vista se desprende que, entre las empresas deudoras, las dos primeras habían sido dadas de baja en el Registro Mercantil antes de la fecha de presentación de esa solicitud, en 2012 y en 2017 respectivamente, la tercera fue dada de baja en dicho Registro durante el procedimiento principal y las dos últimas son objeto de procedimientos de insolvencia iniciados antes de la presentación de dicha solicitud. Considera el Tribunal que el art. 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del IVA resultante de una reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, cuyo vencimiento tenga como consecuencia sancionar al sujeto pasivo que no sea suficientemente diligente, a condición de que dicho plazo no comience a correr hasta el momento en que ese sujeto pasivo haya podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción. A falta de disposiciones nacionales que regulen el ejercicio de ese derecho, el momento inicial de tal plazo de caducidad debe poder ser identificado por el sujeto pasivo con una probabilidad razonable. Los arts. 90 y 273 de la Directiva sobre el IVA en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a la exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable. Finalmente, el art. 90.1 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que un eventual derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo da derecho a la devolución del IVA pagado por este, más los intereses de demora, y de que, a falta de regulación de los intereses eventualmente adeudados en la normativa de un Estado miembro, la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la declaración relativa al período impositivo en curso en ese momento constituye el momento inicial para el cálculo de dichos intereses.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63, 73, 90, 185 y 273.

**PONENTE:**

*Don Z. Csehi.*

En el asunto C-314/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 4 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

**Consortium Remi Group AD**

y

**Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. Z. Csehi (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič y D. Gratsias, Jueces;  
Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. R. Stefanova-Kamisheva, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de mayo de 2023;  
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. M. Koleva y el Sr. S. Petkov;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por la Sra. T. Mitova, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. D. Drambozova y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en particular, 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 sobre el IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Consortium Remi Group AD y el Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (director de la Dirección «Recursos y Gestión en materia Tributaria y de Seguridad Social» de Varna adscrita a la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) (en lo sucesivo, «director») en relación con la negativa de este a conceder una regularización del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por Consortium Remi Group por créditos impagados por los deudores.

**Marco jurídico****Derecho de la Unión**

*Acta de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea*

3. A tenor del artículo 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203):

«Desde la fecha de la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios y los actos adoptados con anterioridad a la adhesión por las instituciones y el Banco Central Europeo serán vinculantes para Bulgaria y Rumanía y aplicables en ambos Estados en las condiciones establecidas en dichos Tratados y en la presente Acta.»

## *Directiva sobre el IVA*

4. El artículo 63 de la Directiva sobre el IVA dispone 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.»

5. El artículo 73 de dicha Directiva establece:

«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.»

6. El artículo 90 de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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.»

7. A tenor del artículo 185 de la misma Directiva:

«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 y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

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

8. El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«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.»

## **Derecho búlgaro**

9. A tenor del artículo 115 de la zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), que entró en vigor el 1 de enero de 2007, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«(1) En caso de modificación de la base imponible o de rescisión de una entrega por la que se haya emitido una factura, el proveedor estará obligado a emitir una nota rectificativa de la factura.

(2) [...] La nota rectificativa deberá emitirse en el plazo de cinco días desde que se haya producido la circunstancia mencionada en el apartado 1, y, cuando se refiera a una entrega respecto de la que se haya emitido una factura en la que se indique el IVA facturado por el pago de un anticipo, en el plazo de cinco días desde la fecha del reembolso, compensación u otro pago a título oneroso del importe del anticipo previsto, por el importe reembolsado, compensado o pagado a título oneroso de otro modo.

(3) En caso de incremento de la base imponible, deberá expedirse una nota de adeudo; en caso de reducción de la base imponible o de rescisión de la operación, deberá expedirse una nota de abono.

(4) Además de los elementos esenciales a que se refiere el artículo 114, la nota rectificativa de una factura deberá indicar obligatoriamente:

1. el número y la fecha de la factura respecto de la que se emite la nota;
2. el motivo de la emisión de dicha nota;

(5) La nota deberá emitirse al menos en dos ejemplares: uno para el proveedor y otro para el destinatario.

[...]

(7) [...] La nota rectificativa de una factura podrá no contener los elementos esenciales mencionados en el artículo 114, apartado 1, puntos 12, 14 y 15, salvo cuando se refiera a una operación cuyo lugar de ejecución se encuentre [situado] en el territorio de un Estado miembro, a una operación intracomunitaria o a una venta de bienes a distancia.»

**10.** El artículo 116 de la ZDDS tiene el siguiente tenor:

«(1) No se permite introducir rectificaciones ni añadidos en las facturas ni en las correspondientes notas. Los documentos emitidos o rectificadas erróneamente deberán ser anulados y habrán de emitirse nuevos documentos.

(2) Se considerarán también documentos emitidos erróneamente las facturas emitidas y las notas correspondientes en las que no se indique el IVA cuando debería haberse indicado.

(3) Se considerarán también documentos emitidos erróneamente las facturas emitidas y las notas correspondientes en las que se indique el IVA cuando no debería haberse indicado.

(4) Cuando se incluyan documentos erróneamente emitidos o rectificadas en los registros contables del proveedor o del destinatario, será necesario, para anularlos, que se redacte, respecto a cada una de las partes, un acta en la que se indique:

1. el motivo de la anulación;
2. el número y la fecha del documento anulado;
3. el número y la fecha de emisión del nuevo documento;
4. la firma de las personas que hayan elaborado el acta por cada una de las partes.

(5) El emisor conservará todos los ejemplares de los documentos anulados, que se registrarán en la contabilidad del proveedor y del destinatario de conformidad con el Reglamento de desarrollo de la [presente] Ley.»

**11.** El artículo 128, apartado 1, del Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Código de Procedimiento en Materia Tributaria y de Cotizaciones Sociales) (DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005, en vigor a partir del 1 de enero de 2006), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «DOPK»), establece:

«Los importes indebidamente pagados o percibidos en concepto de impuestos, cotizaciones sociales obligatorias y multas o sanciones pecuniarias impuestas por los servicios de recaudación, así como los importes que la [Natsionalnata agentsia za prihodite (Agencia Nacional de Recaudación Pública)] pueda reembolsar en virtud de la normativa tributaria o de seguridad social, serán compensados por los servicios de recaudación a efectos del reembolso de los créditos públicos exigibles cobrados por la Agencia Nacional de Recaudación Pública. Podrá efectuarse una compensación con una deuda prescrita cuando el crédito del deudor fuese exigible antes de que su deuda hubiese prescrito.»

**12.** A tenor del artículo 129 del DOPK:

«(1) La compensación o la devolución podrán efectuarse de oficio por la Administración tributaria o cuando el interesado lo solicite por escrito. La solicitud de compensación o devolución se examinará si se ha presentado antes de transcurridos cinco años a contar desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo la causa de la devolución, salvo disposición legal en contrario.

[...]

(3) [...] La resolución de compensación o de devolución deberá dictarse en el plazo de 30 días a partir de la recepción de la solicitud si no se ordena ninguna inspección antes de la expiración de dicho plazo. Aun en caso de compensación o devolución, e incluso cuando se recurra la resolución mencionada en la primera frase, las deudas de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias podrán ser objeto de inspección. Si la resolución se recurre en vía contenciosa, podrá practicarse una liquidación complementaria hasta el momento de la entrada en vigor de la resolución judicial.

[...]

(7) Las resoluciones de compensación o de devolución podrán ser recurridas siguiendo las vías de recurso contra las liquidaciones complementarias.»

**13.** El artículo 110 de la zakon za zadalzhniyata i dogovorite (Ley de Obligaciones y Contratos) (DV n.º 275, de 22 de noviembre de 1950), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZZD»), establece:

«El transcurso de un plazo de prescripción de cinco años supondrá la extinción de cualquier crédito respecto del que la ley no disponga otra cosa.

[...]»

**14.** A tenor del artículo 116 de la ZZD:

«La prescripción se interrumpirá:

- a) cuando el deudor reconozca el crédito;
- b) mediante el ejercicio de una acción, una oposición o una solicitud de conciliación; si se desestiman la acción, la oposición o la solicitud de conciliación, se considerará que la prescripción no se ha interrumpido;
- c) mediante la adopción de medidas de ejecución forzosa.

[...]»

**15.** El artículo 117 de la ZZD está redactado en los siguientes términos:

«A partir de la interrupción del plazo de prescripción, empezará a correr un nuevo plazo de prescripción.

Si se ha declarado la existencia del crédito mediante resolución judicial, el nuevo plazo de prescripción será de cinco años en todos los casos.

[...]»

**16.** El artículo 120 de la ZZD establece:

«La prescripción no se aplicará de oficio.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**17.** Consortium Remi Group se dedica a la construcción de edificios e instalaciones. Fue registrada a efectos del IVA el 16 de junio de 1995 y dada de baja en el registro del IVA el 7 de marzo de 2019 debido al incumplimiento sistemático de las obligaciones impuestas por la ZDDS. Mediante sentencia de 18 de septiembre de 2020, el Okrazhen sad Varna (Tribunal Provincial de Varna, Bulgaria) declaró insolvente a Consortium Remi Group y se abrió un procedimiento de insolvencia.

**18.** En relación con el período comprendido entre 2006 y 2010 y con el año 2012, Consortium Remi Group emitió facturas a cinco empresas: Promes OOD, Orkid Sofia Hills EOOD, Valentin Stoyanov EOOD, Sunshine Coast Investment EOOD y Mosstroy-Varna AD (en lo sucesivo, «empresas deudoras»). Las facturas incluían el IVA, y este fue ingresado respecto de la mayoría de los períodos impositivos. Sin embargo, debido al impago de esas facturas por las empresas deudoras, el importe total de los créditos de Consortium Remi Group relativos al IVA correspondientes a dichas facturas se eleva a 618 171,16 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 309 085 euros).

**19.** Mediante liquidación tributaria complementaria de 31 de enero de 2011, se imputaron a Consortium Remi Group, respecto del período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de julio de 2010, deudas en virtud de la ZDDS que incluían el IVA indicado en las facturas remitidas a Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group impugnó judicialmente esta liquidación, pero su recurso fue desestimado por el órgano jurisdiccional de primera instancia, cuya sentencia fue confirmada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

**20.** Mediante solicitud de 7 de febrero de 2020, presentada en virtud del artículo 129, apartado 1, del DOPK (en lo sucesivo, «solicitud de compensación»), Consortium Remi Group solicitó a la Administración tributaria búlgara, basándose en el artículo 128, apartado 1, del DOPK, la compensación de sus deudas en concepto de IVA con la cantidad de 618 171,16 BGN, más los intereses de demora, que equivalía al IVA declarado y abonado por las facturas dirigidas a las empresas deudoras. Como anexo a su solicitud de compensación, Consortium Remi Group presentó una «lista de importes impagados por las contrapartes».

**21.** Sin embargo, esta solicitud fue denegada por haber sido presentada una vez expirado el plazo de caducidad previsto en el artículo 129, apartado 1, del DOPK. Además, se consideró que Consortium Remi Group no había aportado pruebas del impago total o parcial de los créditos correspondientes al IVA facturado a las empresas deudoras.

**22.** En la fase de impugnación administrativa de la resolución por la que se denegó dicha solicitud, Consortium Remi Group presentó las resoluciones de apertura de los procedimientos de insolvencia adoptadas respecto de las empresas deudoras y las pruebas que demostraban que esos créditos habían sido admitidos por los administradores concursales de las empresas deudoras y figuraban en las listas de créditos reconocidos elaboradas en el marco de esos procedimientos de insolvencia.

**23.** La resolución denegatoria de la solicitud de compensación fue confirmada en su totalidad por una resolución adoptada el 22 de mayo de 2020 por el director.

**24.** Consortium Remi Group interpuso un recurso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria) contra la resolución denegatoria de la solicitud de compensación, confirmada por el director, que dicho órgano jurisdiccional desestimó. Consortium Remi Group recurrió en casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando que, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, la base imponible del IVA debe reducirse en los casos en que el sujeto pasivo no haya recibido total o parcialmente la contraprestación adeudada después de que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios, que dicha disposición tiene efecto directo y que, por lo tanto, debe aplicarse siempre que las disposiciones nacionales se opongan a ella.

**25.** El órgano jurisdiccional remitente afirma que el Derecho búlgaro no contiene disposiciones que permitan la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago, ya que el artículo 115 de la ZDDS solo prevé tal reducción en caso de rescisión de la entrega.

**26.** Basándose en el razonamiento del Tribunal de Justicia en las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 21 a 27, y de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 62 y 65, el órgano jurisdiccional remitente considera que, tal como afirma Consortium Remi Group, y pese a la excepción establecida en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, no puede excluirse por completo la posibilidad de reembolsar el IVA en caso de impago del precio. Así sucede, en particular, cuando el sujeto pasivo demuestra que, atendiendo a las circunstancias, existe el riesgo de que se incumpla la obligación de pagar una factura que recae sobre su destinatario.

**27.** Según el órgano jurisdiccional remitente, la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva no se ha tomado en consideración en el marco de una normativa específica en Bulgaria, ni en lo que se refiere a la forma de regularizar la base imponible cuando quepa la posibilidad de que no se ejecute la obligación de pago de un crédito en concepto de IVA, ni en lo que se refiere a las condiciones en que puede solicitarse el reembolso del IVA abonado.

**28.** En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En caso de que se haya establecido una excepción en virtud del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, ¿se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de dicha Directiva a una disposición de Derecho nacional como el artículo 129, apartado 1, segunda frase, del [DOPK], que, en caso de impago total o parcial por parte del destinatario de la entrega o del servicio, establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de compensación o devolución del impuesto facturado por el sujeto pasivo por la entrega de bienes o la prestación de servicios?

2) Con independencia de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, dadas las circunstancias del litigio principal, ¿es un requisito obligatorio para el reconocimiento del derecho a la reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA que el sujeto pasivo, antes de presentar la solicitud de devolución, regularice la factura emitida en relación con el IVA mencionado en ella, debido al impago total o parcial del precio de la entrega o servicio por parte del destinatario de la factura?

3) En función de las respuestas que se den a las dos primeras cuestiones: ¿cómo debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA para determinar la fecha en la que nace la causa de la reducción de la base imponible cuando hay un impago total o parcial del precio y, por haberse establecido una excepción a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, no existe normativa nacional?

4) ¿Cómo deben aplicarse las consideraciones recogidas en las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 21 a 27, y de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 62 y 65, si el Derecho búlgaro no contiene requisitos específicos para la aplicación de la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA?

5) ¿Se oponen el principio de neutralidad y el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA a una práctica en materia tributaria y de la seguridad social en virtud de la cual, en caso de impago, no se permite ninguna regularización del impuesto facturado antes de que se ponga en conocimiento del destinatario del bien o del servicio, si es un sujeto pasivo, la anulación del impuesto, para que regularice la deducción inicialmente practicada?

6) ¿Permite la interpretación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva [sobre el IVA] suponer que un eventual derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial da derecho a la devolución del IVA pagado por el proveedor, más los intereses de demora, y, en caso de respuesta afirmativa, a partir de qué fecha?»

## Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

**29.** Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho de la Unión únicamente respecto a su aplicación en un nuevo Estado miembro a partir de la fecha de su adhesión a la Unión Europea (sentencia de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 16 y jurisprudencia citada).

**30.** De ello se sigue, en particular, que el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretar las directivas de la Unión relativas al IVA en los casos en que el período de recaudación del impuesto es anterior a la fecha de adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 31).

**31.** En efecto, toda vez que la obligación de regularización está ligada indisolublemente a la exigibilidad de las cuotas del IVA devengadas o pagadas por la adquisición de bienes y servicios y al consiguiente derecho a la deducción, la aparición, después de la adhesión de un Estado miembro a la Unión Europea, de circunstancias que, en principio, pueden justificar aquella obligación no permite al Tribunal de Justicia interpretar la Directiva sobre el IVA, si la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios se realizó antes de la referida adhesión (sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, apartado 31).

**32.** En el caso de autos, el litigio principal se refiere al período impositivo del IVA comprendido entre 2006 y 2010 y al del año 2012. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre las cuestiones prejudiciales en la medida en que se refieren a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios que tuvieron lugar en 2006, con anterioridad a la adhesión de la República de Bulgaria, el 1 de enero de 2007, a la Unión.

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Cuestiones prejudiciales primera, tercera y cuarta*

**33.** Con carácter preliminar, procede recordar que, para responder de manera útil al órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración disposiciones del Derecho

de la Unión a las que el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho referencia al formular sus cuestiones prejudiciales, extrayendo especialmente de la motivación de la resolución de remisión los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio (sentencia de 2 de marzo de 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, apartado 22 y jurisprudencia citada).

**34.** En el caso de autos, aunque en el texto de sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente se ha referido únicamente al principio de neutralidad fiscal, ello no impide que se tengan en cuenta otros principios generales del Derecho de la Unión que puedan ser pertinentes para responder a esas cuestiones.

**35.** Por consiguiente, ha de considerarse que, mediante sus cuestiones prejudiciales primera, tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, habida cuenta de la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, el artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del IVA resultante de la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo y, en caso de respuesta negativa, a partir de qué fecha debe empezar a correr dicho plazo, a falta de disposiciones nacionales específicas al respecto.

**36.** Procede recordar que, según el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el 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. Esta 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 perciba una parte o la totalidad de la contraprestación. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva del IVA según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, apartados 24 y 25).

**37.** Por su parte, el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA dispone 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 establecida en el apartado 1 de ese mismo artículo.

**38.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que debe considerarse que una disposición nacional que, al enunciar las situaciones en las que se reduce la base imponible, no contempla el supuesto de impago del precio de la operación es el resultado del ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad de acogerse a una excepción que le reconoce el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 60 y jurisprudencia citada).

**39.** En el caso de autos, tanto de la resolución de remisión como de las observaciones orales del Gobierno búlgaro se desprende que la normativa nacional, al enumerar en el artículo 115, apartado 1, de la ZDDS, las situaciones en que se corrige la base imponible, no contempla ninguna corrección en caso de impago del precio de la operación sujeta al IVA.

**40.** Así pues, por lo que respecta al período al que se refiere el litigio principal, debe considerarse que la República de Bulgaria ha ejercido su facultad de establecer excepciones a la obligación de reducción de la base imponible en caso de impago, de modo que el sujeto pasivo no puede invocar tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 61).

**41.** No obstante, según la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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 noviembre de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, apartado 27 y jurisprudencia citada).

**42.** 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 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**43.** En efecto, 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, apartado 31 y jurisprudencia citada).

**44.** En este contexto, es preciso recordar, por una parte, que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA cumple los requisitos para producir efecto directo [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 51 y jurisprudencia citada] y, por otra parte, que la facultad de establecer excepciones prevista en el apartado 2 de dicho artículo tiene únicamente por objeto permitir a los Estados miembros combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas y no resuelve la cuestión de si puede no efectuarse la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago definitivo (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 24 y jurisprudencia citada).

**45.** Por lo demás, como señaló, en esencia, la Abogada General en los puntos 41 y 56 de sus conclusiones, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA puede ser directamente aplicable cuando, como en este caso, el Estado miembro no permite reducción alguna de la base imponible en caso de impago total o parcial, sin tener en cuenta el grado de incertidumbre en cuanto al carácter definitivo de este.

**46.** Por lo que respecta a la limitación temporal del derecho a la reducción de la base imponible contemplado en el artículo 90 de dicha Directiva, debe señalarse, en primer lugar, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución de IVA sin tal limitación sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 23 y jurisprudencia citada).

**47.** Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con el régimen de la deducción del IVA, del que ha subrayado que debe ser objeto de una interpretación coherente con el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 35), que un plazo de caducidad cuya terminación tenga el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva sobre el IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 37 y jurisprudencia citada).

**48.** Por lo tanto, por lo que respecta a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que establece un plazo de caducidad a cuya expiración la solicitud de devolución de un impuesto es inadmisibles, basta con señalar, como ha hecho la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA no se opone a tal limitación temporal del derecho a la reducción de la base imponible.

**49.** En segundo lugar, si bien la existencia de un plazo de caducidad cuya expiración tenga como consecuencia no permitir ya a un acreedor solicitar la reducción de la base imponible del IVA relativo a determinados créditos no puede considerarse, en sí misma, incompatible con la Directiva del IVA, la determinación de la fecha a partir de la cual comienza a correr dicho plazo corresponde al Derecho nacional, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y efectividad (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 23 y jurisprudencia citada).

**50.** Por lo que respecta, más específicamente, al principio de efectividad, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia puede deducirse que, si el sujeto pasivo no ha dado muestras de falta de diligencia y no ha existido abuso o colusión fraudulenta, no puede oponerse válidamente al ejercicio del derecho a la reducción del IVA

un plazo de caducidad que hubiese comenzado en la fecha de emisión de las facturas iniciales y que, para algunas operaciones, hubiese expirado antes de la presentación de la solicitud de compensación (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**51.** A este respecto, procede considerar, como ha señalado asimismo la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, que, habida cuenta del principio de neutralidad del IVA, del que se desprende que el empresario, que asume la prefinanciación del IVA recaudándolo por cuenta del Estado, se libera por completo de la carga de dicho impuesto en el marco de sus actividades económicas sujetas al IVA, el momento inicial del plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la reducción de la base imponible, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, debe presentar un vínculo suficiente con la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo, actuando de forma diligente, puede hacer uso de ese derecho.

**52.** Por lo demás, al no existir disposiciones nacionales que regulen el ejercicio del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial, como ocurre en el litigio principal, los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica exigen que el sujeto pasivo pueda identificar el momento inicial del plazo de caducidad con una probabilidad razonable.

**53.** Ha de señalarse, a ese respecto, que la incertidumbre relacionada con el carácter definitivo del impago podría tenerse en cuenta también concediendo la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo demuestre, antes de que concluya el procedimiento concursal o de liquidación de su deudor, 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. Correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, determinar las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el acreedor en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable. Esta regla sería también eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, pero sería menos gravosa para el sujeto pasivo, que asume la financiación previa del IVA al recaudarlo por cuenta del Estado [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 48 y jurisprudencia citada].

**54.** Esta constatación es tanto más válida en el contexto de los procedimientos concursales o de liquidación, en los que solo puede tenerse, en principio, la certeza del carácter definitivamente incobrable del crédito tras el transcurso de un largo período de tiempo. Ese período hace, en cualquier caso, que los empresarios sujetos a la normativa que establece tales procedimientos, cuando se enfrentan al impago de una factura, tengan que soportar una desventaja de tesorería respecto de sus competidores de los demás Estados miembros, que puede manifiestamente menoscabar el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva sobre el 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 50 y jurisprudencia citada].

**55.** En el caso de autos, aunque las entregas de bienes y prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal se efectuaron durante los años 2007 a 2010 y en 2012, Consortium Remi Group no presentó la solicitud de reembolso resultante de la reducción de la base imponible del IVA hasta el año 2020. Pues bien, tanto de los documentos que obran en los autos en poder del Tribunal de Justicia como de las respuestas de las partes del litigio principal a las preguntas formuladas en la vista se desprende que, entre las empresas deudoras, las dos primeras habían sido dadas de baja en el Registro Mercantil antes de la fecha de presentación de esa solicitud, en 2012 y en 2017 respectivamente, la tercera fue dada de baja en dicho Registro durante el procedimiento principal y las dos últimas son objeto de procedimientos de insolvencia iniciados antes de la presentación de dicha solicitud.

**56.** Por consiguiente, incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para pronunciarse sobre los hechos, determinar la fecha a partir de la cual Consortium Remi Group habría podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial, atendiendo en particular al eventual carácter incobrable de sus créditos.

**57.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera, tercera y cuarta que el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del IVA resultante de una reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, cuyo vencimiento tenga como consecuencia sancionar al sujeto pasivo que no sea

suficientemente diligente, a condición de que dicho plazo no comience a correr hasta el momento en que ese sujeto pasivo haya podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción. A falta de disposiciones nacionales que regulen el ejercicio de ese derecho, el momento inicial de tal plazo de caducidad debe poder ser identificado por el sujeto pasivo con una probabilidad razonable.

### ***Cuestiones prejudiciales segunda y quinta***

**58.** Habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 33 de la presente sentencia, ha de entenderse que, mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, y el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a una exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, siempre que se trate de un sujeto pasivo.

**59.** Con carácter preliminar, por lo que respecta al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a que el sujeto pasivo haya rectificado las facturas inicialmente emitidas, es preciso señalar que, contrariamente a la alegación formulada por el director y la Comisión Europea, tal requisito no se deriva del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA.

**60.** En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición solo es aplicable cuando el IVA ha sido facturado indebidamente y, por tanto, no cubre las situaciones en las que el impuesto indicado en la factura es exacto [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartados 21 y 23].

**61.** En cambio, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y el artículo 273 de la misma son simultáneamente aplicables tanto al requisito de rectificación de la factura inicial como al que supedita la correspondiente reducción de la base imponible de un sujeto pasivo, en caso de impago, a la previa comunicación a su deudor, siempre que este sea un sujeto pasivo, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 24, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 35).

**62.** A este respecto, es preciso recordar que, en virtud del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que, entre otros extremos, no se utilice esta facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de dicha Directiva.

**63.** Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales disposiciones confieren a estos últimos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**64.** No obstante, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en principio, solo pueden constituir una excepción al respeto de las normas relativas a la base imponible del IVA 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 sobre el IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 60 y jurisprudencia citada).

**65.** Además, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, el citado principio de neutralidad del IVA y el principio de proporcionalidad pueden exigir que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado

(véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 29 y jurisprudencia citada).

**66.** Por consiguiente, las formalidades que los sujetos pasivos han de cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA deben limitarse a las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no será definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 61 y jurisprudencia citada).

**67.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el requisito consistente en supeditar la reducción de la base imponible que consta en la factura inicial a la posesión por el sujeto pasivo de un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede contribuir, en principio, tanto a garantizar la exacta percepción del IVA y a evitar el fraude como a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y, por tanto, persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33).

**68.** Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta conclusión es igualmente válida para el requisito que supedita la reducción de la base imponible a la previa comunicación por el sujeto pasivo a su deudor, siempre que este último esté sujeto al impuesto, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartados 35 y 36).

**69.** Por consiguiente, requisitos como los que son objeto del litigio principal, consistentes en supeditar la reducción de la base imponible a la rectificación de la factura inicial por el sujeto pasivo en caso de impago total o parcial y a la comunicación previa por este a su deudor de su intención de anular el impuesto, para que este último tenga conocimiento de ello a efectos de la regularización de la deducción inicialmente practicada, no comprometen, en principio, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 37, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 39).

**70.** Dicho esto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tales requisitos no resultan, en el caso de autos, excesivamente gravosos para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 41).

**71.** Pues bien, según se desprende de la información contenida en los autos en poder del Tribunal de Justicia, que fue confirmada en la vista, por un lado, la normativa búlgara, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, no establecía los requisitos de regularizar la factura inicial ni de informar al deudor de la anulación del impuesto en caso de impago.

**72.** Por otra parte, según esa misma información, Consortium Remi Group fue dada de baja en el registro del IVA el 7 de marzo de 2019, de modo que, en la fecha de presentación de la solicitud de compensación que es objeto del litigio principal, dicho sujeto pasivo no tenía ya la posibilidad de emitir facturas rectificativas. En efecto, el director precisó a este respecto, sin que este extremo fuera desmentido, que, según las disposiciones nacionales pertinentes *ratione temporis*, no podía efectuarse la rectificación del IVA cuando el sujeto pasivo había sido dado de baja en dicho registro.

**73.** Así pues, resulta obligado observar que, dado que la rectificación de una factura es, en la práctica de la Administración tributaria búlgara, un requisito *sine qua non* para obtener una reducción de la base imponible, la neutralidad del IVA se ve afectada cuando al sujeto pasivo le resulta imposible o excesivamente difícil rectificar tal factura (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 63).

**74.** Por consiguiente, en un supuesto como el del litigio principal, en el que al sujeto pasivo le resulta imposible emitir un documento rectificativo respecto de facturas cuyo importe no ha sido pagado, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trate le permita demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, el impago de dichas facturas, del que se deriva

su derecho a la reducción de la base imponible (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 65).

**75.** En estas circunstancias, procede considerar que el hecho de supeditar el derecho a la reducción de la base imponible del IVA, a falta de las disposiciones nacionales pertinentes, al requisito de que la factura inicial haya sido rectificadora, cuando este requisito sea ya imposible de cumplir, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, consistente en eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

**76.** Lo mismo cabe decir, con mayor razón, de la obligación de informar al destinatario de esa factura de la intención de su emisor de anular el IVA, obligación a la que se refiere la quinta cuestión, de cuyo tenor literal así como de otras apreciaciones expuestas en la petición de decisión prejudicial se desprende que constituye un requisito necesario, impuesto por la práctica de la Administración tributaria búlgara, para la regularización del IVA facturado en caso de impago total o parcial.

**77.** Dicho esto, procede observar que, en el caso de autos, Consortium Remi Group fue dada de baja en el registro del IVA por haber incumplido sistemáticamente sus obligaciones derivadas de la ZDDS y que su solicitud de compensación se refería al impago de facturas emitidas varios años antes de ser dada de baja. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la imposibilidad de emitir facturas rectificativas es imputable al sujeto pasivo.

**78.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y quinta que el artículo 90, apartado 1, y el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a la exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable.

### ***Sexta cuestión prejudicial***

**79.** Mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un eventual derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo da derecho a la devolución del IVA pagado por este, más los intereses de demora, y, en caso de respuesta afirmativa, a partir de qué fecha puede invocarse tal derecho.

**80.** A este respecto, como se ha recordado en el apartado 43 de la presente sentencia, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad de este y tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA adeudado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas. Asimismo, de la jurisprudencia citada en el apartado 63 de la presente sentencia se desprende que, si bien los Estados miembros disponen de un margen de apreciación al establecer la regulación a que se refiere el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, esa regulación no puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, la carga del IVA.

**81.** En particular, dicha regulación debe permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito resultante de una reducción de la base imponible del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 38).

**82.** Pues bien, si, en el supuesto de que la devolución resultante de una reducción de la base imponible del IVA no se produzca en un plazo razonable, el sujeto pasivo no tuviera derecho a percibir intereses de demora, su situación se vería afectada de manera negativa por esta circunstancia, vulnerando el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartados 39 y 41).

**83.** De ello se deduce que, aunque el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de pagar intereses sobre la devolución del IVA resultante de una reducción de la base imponible ni precisa la fecha a partir de la cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA efectuada más allá de un plazo razonable sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartados 40 y 41).

**84.** En efecto, en tal supuesto, el sujeto pasivo tiene derecho a un excedente de IVA que debe serle devuelto, pero que puede generar pérdidas económicas para él debido a la indisponibilidad de las cantidades de dinero de que se trate. Pues bien, si, en el supuesto de que la Administración tributaria no devuelva ese excedente en un plazo razonable, el sujeto pasivo no tuviera derecho a percibir intereses de demora, su situación se vería afectada de manera negativa por esta circunstancia, vulnerando de este modo el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 12 de mayo de 2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 42).

**85.** Por lo que respecta, más concretamente, a las normas de aplicación de los intereses sobre la devolución resultante de una reducción de la base imponible del IVA, estas forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad (véase, por analogía, la sentencia de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 45).

**86.** Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de estos principios y de todas las particularidades del litigio del que conoce, si, en el caso de autos, procede efectuar una devolución resultante de una reducción de la base imponible del IVA y, en la medida en que compruebe que dicha devolución no tuvo lugar dentro de un plazo razonable, el momento a partir del cual se añaden intereses de demora al importe de dicha devolución (véase, en este sentido, el auto de 5 de octubre de 2023, *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, apartado 28).

**87.** En el caso de autos, como señaló, en esencia, la Abogada General en los puntos 99, 100 y 102 de sus conclusiones, a falta de una regulación concreta establecida en el Derecho nacional, solo pueden calcularse intereses sobre el derecho a la devolución resultante de una reducción de la base imponible del IVA a partir de la fecha en que el sujeto pasivo considere que el impago del crédito en cuestión tiene carácter definitivo, en el sentido del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, y haga valer su derecho a la reducción de la base imponible del IVA en la declaración relativa al período impositivo en curso, puesto que, antes de esa fecha, la base jurídica del abono del IVA está constituida por el artículo 63 de dicha Directiva.

**88.** Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que un eventual derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo da derecho a la devolución del IVA pagado por este, más los intereses de demora, y de que, a falta de regulación de los intereses eventualmente adeudados en la normativa de un Estado miembro, la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la declaración relativa al período impositivo en curso en ese momento constituye el momento inicial para el cálculo de dichos intereses.

## Costas

**89.** 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 Décima) declara:

- 1) 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, en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) resultante de una reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, cuyo vencimiento tenga como consecuencia

sancionar al sujeto pasivo que no sea suficientemente diligente, a condición de que dicho plazo no comience a correr hasta el momento en que ese sujeto pasivo haya podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción. A falta de disposiciones nacionales que regulen el ejercicio de ese derecho, el momento inicial de tal plazo de caducidad debe poder ser identificado por el sujeto pasivo con una probabilidad razonable.

2) El artículo 90, apartado 1, y el artículo 273 de la Directiva 2006/112, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a la exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA), en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable.

3) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que un eventual derecho a la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo da derecho a la devolución del IVA pagado por este, más los intereses de demora, y de que, a falta de regulación de los intereses eventualmente adeudados en la normativa de un Estado miembro, la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la declaración relativa al período impositivo en curso en ese momento constituye el momento inicial para el cálculo de dichos intereses.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.