

**TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA***Sentencia de 22 de abril de 2026**Sala Segunda**Asunto T-233/25***SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Reducción en caso de anulación, rescisión, impago o reducción del precio. Deuda incobrable.** *Imposibilidad de regularización de la base imponible del IVA por el subcontratista cesionario del derecho de crédito del contratista frente al promotor en caso de impago.* El caso parte de un contrato de obra en el que el contratista encargó parte de la ejecución a un subcontratista. Tras la quiebra del promotor, el subcontratista reclamó al contratista las cantidades debidas y, como resultado, obtuvo un pago parcial y la cesión del crédito que el contratista tenía frente al promotor. Al no haberse cobrado finalmente esa deuda por la insolvencia del promotor, el subcontratista emitió facturas rectificativas para reducir el IVA repercutido y solicitó su devolución, lo que fue rechazado por la Administración tributaria. El problema jurídico consistía en determinar si el derecho a reducir la base imponible del IVA por impago puede ejercerse por un tercero que ha adquirido el crédito o si corresponde únicamente al sujeto pasivo que realizó la operación gravada. El tribunal concluye que este derecho está estrechamente vinculado a la condición de sujeto pasivo deudor del IVA, es decir, a quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios. Por ello, la cesión del crédito no implica la transmisión ni de la obligación tributaria ni del derecho a su regularización. Además, en la relación entre subcontratista y contratista, la deuda se considera satisfecha mediante el pago parcial y la cesión del crédito, por lo que no procede reducción alguna del IVA. En cambio, aunque en la relación entre contratista y promotor sí hubo un impago derivado de la quiebra, solo el contratista, como sujeto pasivo original, puede acogerse a la reducción de la base imponible. El derecho a la regularización de la base imponible y solicitar la devolución del IVA, debe considerarse un derecho conexo o accesorio en relación con la deuda tributaria, que recae sobre el sujeto pasivo que tiene la condición de deudor del IVA. En consecuencia, el subcontratista no tiene derecho a modificar el IVA ni a solicitar su devolución, ya que dicho derecho corresponde exclusivamente al contratista.

**TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el asunto T-233/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 24 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de marzo de 2025, en el procedimiento entre

Mokoryte SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Ministerul Finanțelor — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Póltorak, Presidenta de Sala, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 10 de abril de 2025, con arreglo al artículo 50 ter, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

Síguenos en...



vista la materia contemplada en el artículo 50 ter, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 ter, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, M. Chicu y L. Ghiță, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. R. Kissné Berta y el Sr. M. Fehér, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y T. Isacu de Groot, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, 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, por un lado, Mokoryte SRL y, por otro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía), el Ministerul Finanțelor — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Ministerio de Hacienda — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía) y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía), en relación con la denegación a dicha sociedad tanto de la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) como de la devolución de dicho impuesto, a raíz del impago de un crédito.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

4 El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

5 El artículo 28 de la Directiva del IVA preceptúa lo siguiente:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

6 En virtud del artículo 63 de la Directiva del IVA:

«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.»

7 El artículo 73 de la Directiva del IVA dispone:

Síguenos en...

«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.»

8 El artículo 90 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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.»

9 En virtud del artículo 185 de la Directiva del IVA:

«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.»

Derecho rumano

10 El artículo 287 de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 688 de 10 de septiembre de 2015), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone lo siguiente:

«La base imponible [del IVA] se reduce en los siguientes casos:

[...]

d) cuando la contraprestación por los bienes entregados o por los servicios prestados no pueda cobrarse como consecuencia de la quiebra del beneficiario o de la aplicación de un plan de reestructuración aceptado y confirmado mediante sentencia que modifique o elimine el crédito del acreedor. Se permite la regularización a partir de la fecha de la sentencia por la que se confirme el plan de reestructuración y, en caso de quiebra del beneficiario, a partir de la fecha de la sentencia o, en su caso, del auto motivado de declaración de quiebra, de conformidad con la legislación concursal. La regularización se efectúa en el plazo de cinco años a partir del 1 de enero del año siguiente al año de la sentencia por la que se confirma el plan de reestructuración, o a aquel en el que, mediante sentencia o, en su caso, mediante auto motivado, se haya declarado la quiebra. Si la quiebra fuera anterior al 1 de enero de 2019 y la sentencia firme e irrevocable de conclusión del procedimiento previsto en la legislación concursal no se hubiera dictado antes de esa fecha, la regularización se efectuará en un plazo de cinco años a partir del 1 de enero de 2019. [...]

11 El punto 32 de la Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Decisión del Gobierno n.º 1/2016 por la que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario), de 6 de enero de 2016 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 22, de 13 de enero de 2016), establece lo siguiente:

«(1) En las situaciones contempladas en el artículo 287 del Código Tributario, los proveedores de bienes y los prestadores de servicios ajustarán su base imponible del impuesto después de efectuar la entrega o la prestación o después de facturar la entrega o la prestación, aun cuando la entrega o la prestación no se hubieran efectuado pero se hubieran producido, con posterioridad a la facturación y al asiento [del IVA] en la contabilidad del sujeto pasivo, los acontecimientos contemplados en el artículo 287 del Código Tributario. A tal fin, los proveedores o prestadores deben emitir facturas, que también se transmitirán al destinatario de la prestación, con importes negativos cuando se reduzca la base imponible o positivos si esta se incrementa. Lo dispuesto por este apartado también se aplica a las entregas intracomunitarias.

Síguenos en...

[...]»

12 El artículo 1568 de la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (Ley n.º 287/2009, sobre el Código Civil), de 17 de julio de 2009, en su versión aplicable al litigio principal (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 505 de 15 de julio de 2011; en lo sucesivo, «Código Civil»), dispone lo siguiente:

«(1) La cesión de créditos transfiere al cesionario:

- a) todos los derechos relativos al crédito cedido del que sea titular el cedente;
- b) los derechos de garantía y cualesquiera otros derechos accesorios del crédito cedido.

[...]»

13 En virtud de artículo 1851 del Código Civil:

«(1) Mediante el contrato de obra, el contratista se compromete, por su cuenta y riesgo, a ejecutar una obra material o intelectual determinada o a prestar un servicio determinado en favor del beneficiario, a cambio de un precio.

(2) Las disposiciones de la presente sección se aplican también, mutatis mutandis, a la empresa de construcción, si son compatibles con las normas específicas previstas para ese contrato.»

14 Con arreglo al artículo 1852 del Código Civil:

«(1) Mediante el subcontrato, el contratista podrá confiar a uno o a varios subcontratistas la ejecución de partes o de elementos de una obra o de servicios, a menos que el contrato de obra se haya celebrado intuitu personae.

(2) En sus relaciones con el beneficiario, el contratista responde de los actos del subcontratista del mismo modo que de sus propios actos.

(3) La subcontratación está sometida a lo dispuesto para el contrato de obra.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

15 CBC Development Design SRL (en lo sucesivo, «promotor») celebró, el 9 de febrero de 2007, un contrato de obra con Modern Bau SRL (en lo sucesivo, «contratista»), relativo a un proyecto de centro de negocios en Cluj-Napoca (Rumanía). El contratista encomendó la ejecución de obras relativas a dicho centro de negocios a Mokoryte (en lo sucesivo, «subcontratista»), en el marco de un subcontrato celebrado el 7 de noviembre de 2007.

16 Mediante sentencia de 10 de diciembre de 2014, el Tribunalul Specializat Cluj (Tribunal Especializado de Cluj, Rumanía) declaró la quiebra del promotor. A raíz de una solicitud presentada el 22 de diciembre de 2014, el crédito que el contratista tenía frente al promotor, resultante del contrato de obra mencionado en el apartado 15 anterior, se inscribió en la masa pasiva de la quiebra del promotor por un importe de 9 401 352,39 leus rumanos (RON) (aproximadamente 1 843 000 euros).

17 Dado que el propio contratista no había satisfecho su deuda con el subcontratista, derivada del subcontrato mencionado en el anterior apartado 15, este último presentó, el 29 de diciembre de 2014, ante el Tribunalul Specializat Cluj (Tribunal Especializado de Cluj), una demanda por la que solicitaba que se condenara al contratista al pago de 1 970 819,76 RON (aproximadamente 386 000 euros), IVA incluido, correspondiente al importe de las facturas que había emitido en ejecución de dicho contrato. El subcontratista repercutió el IVA sobre dichas facturas.

18 En ejecución de la sentencia de 4 de septiembre de 2015 dictada por el Tribunalul Specializat Cluj (Tribunal Especializado de Cluj), a raíz de un acuerdo de mediación de 24 de julio de 2015, el contratista abonó al subcontratista, en pago de una parte de su deuda, 270 819,76 RON (aproximadamente 53 000 euros), IVA incluido. Por el resto de esa deuda, que ascendía a 1 700 000 RON (aproximadamente 333 000 euros), IVA incluido, ambas sociedades celebraron una cesión de crédito, elevada a escritura pública el 24 de julio de 2015, mediante la cual el subcontratista adquirió el derecho de crédito del contratista frente al promotor.

19 A raíz de esta cesión de crédito, se modificó la lista definitiva de los créditos incluidos en la masa pasiva de la quiebra del promotor para incluir al subcontratista por un importe de 1 700 000 RON, IVA incluido. Mediante sentencia de 28 de abril de 2021, el Tribunalul Specializat Cluj (Tribunal Especializado

Síguenos en...



de Cluj) declaró finalizado el procedimiento de quiebra del promotor y ordenó la cancelación de este en el Registro Mercantil, sin haber saldado la deuda resultante del contrato de obra celebrado con el contratista.

20 El 9 de diciembre de 2021, el subcontratista emitió cinco facturas de rectificación en favor del promotor, con el fin de anular otras cinco facturas remitidas en el año 2009 por el contratista al promotor por la ejecución de las obras previstas en el contrato de obra. Estas facturas de rectificación contenían únicamente la mención «artículo 287, letra d)», disposición del Código Tributario relativa a la regularización de la base imponible del IVA en caso, en particular, de impago del precio de los bienes entregados o de los servicios prestados debido a la quiebra del beneficiario. Sobre la base de esta disposición, el subcontratista redujo el IVA repercutido que figuraba en su declaración del IVA del cuarto trimestre de 2021 por un importe de 265 358 RON (aproximadamente 52 000 euros). Dado que esta declaración mostraba un saldo negativo de IVA, solicitó la devolución del impuesto.

21 El subcontratista fue objeto de una verificación fiscal con vistas a la tramitación de su declaración del IVA del cuarto trimestre de 2021. La autoridad de verificación consideró que dicha sociedad no podía acogerse a la regularización prevista en el artículo 287, letra d), del Código Tributario y que la reducción del IVA repercutido, que había efectuado en esa declaración, no estaba justificada por razón, en esencia, de que el beneficiario de sus servicios no era el promotor, sino el contratista y solo este último podía solicitar una regularización a raíz de la quiebra del promotor.

22 Mediante liquidación de 2 de marzo de 2022, la Administración Tributaria Provincial de Cluj estableció un importe total de 265 358 RON, en concepto de IVA, a cargo del subcontratista. La solicitud de devolución del IVA presentada por el subcontratista fue, además, denegada.

23 El subcontratista presentó una reclamación contra la liquidación mencionada en el apartado 22 anterior, que fue desestimada mediante resolución de 25 de abril de 2023 emitida por el Ministerio de Hacienda — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, que confirmó la postura de la autoridad de verificación. El 1 de agosto de 2023, el subcontratista interpuso recurso ante el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía), solicitando la anulación de la resolución de 25 de abril de 2023 y de la liquidación de 2 de marzo de 2022.

24 Dado que dicho recurso fue desestimado por el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj) el 14 de junio de 2024, el subcontratista interpuso recurso de casación ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente.

25 El órgano jurisdiccional remitente observa que, en el momento de la emisión de las facturas de rectificación en favor del promotor (véase el apartado 20 anterior), el subcontratista podía considerarse en situación de imposibilidad real de cobrar el crédito que tenía frente al promotor, sin que las autoridades tributarias hubieran detectado intención fraudulenta alguna en la cesión de ese crédito por el contratista. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la regularización de la base imponible que establece en caso de impago de un crédito solo puede ser efectuada por el sujeto pasivo deudor que haya entregado los bienes o servicios de los que nace ese crédito, o si también puede proceder a esa regularización un sujeto pasivo tercero al que el sujeto pasivo deudor haya cedido dicho crédito. El órgano jurisdiccional remitente señala, en particular, que limitar el derecho a la regularización de la base imponible del IVA únicamente al proveedor de los bienes o de los servicios parece conforme con lo dispuesto en el artículo 73 de la citada Directiva, que define esta base imponible como la contraprestación que el proveedor obtenga o vaya a obtener, pero que podría ser contrario al principio de neutralidad del IVA, que exige que el sujeto pasivo quede completamente exonerado de la carga del impuesto devengado o pagado en el marco de sus actividades económicas.

26 En estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone o no el artículo 90 de la Directiva [del IVA], en el marco de contratos de obras seguidos de subcontratación en los que se produce una cesión de crédito del contratista al subcontratista, de modo que el subcontratista adquiere un crédito frente al beneficiario final de las obras, a que el subcontratista cesionario regularice la base imponible del IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

27 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un subcontratista, que ha adquirido, mediante cesión, el crédito que un contratista tiene frente a un promotor en virtud de un contrato de obra, pueda regularizar la base imponible del IVA en caso de impago de dicho crédito por ese promotor.

Síguenos en...



28 El artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, prevé la reducción de la base imponible y, en consecuencia, del importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de la operación gravada, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. La mencionada disposición constituye la expresión de un principio fundamental de dicha Directiva, el principio de neutralidad fiscal, 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 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 32).

29 Habida cuenta del tenor del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, así como del principio de neutralidad fiscal, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a aquellas que permitan acreditar que, con posterioridad a la conclusión de una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida definitivamente no será percibida (sentencia de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 33).

30 No obstante, se plantea la cuestión de si el derecho a proceder a tal reducción corresponde únicamente a los sujetos pasivos que han efectuado la operación gravada por la que se adeuda una contraprestación y que son, como tales, deudores del IVA o si ese derecho también corresponde a sujetos pasivos terceros a los que esos sujetos pasivos deudores han cedido el crédito correspondiente a esa contraprestación.

31 A este respecto, procede señalar, por lo que respecta al papel de los «sujetos pasivos», que, según la jurisprudencia, esta función no se limita a la recaudación del IVA. En ellos recae, en principio, la obligación de pago del impuesto, de conformidad con el artículo 193 de la Directiva del IVA, cuando efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, sin que esta obligación esté supeditada a que reciban primero la contraprestación o, al menos, el importe del impuesto que adeudarán en una etapa posterior del proceso [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 53].

32 En efecto, en virtud del artículo 63 de la Directiva del IVA, el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ha sido pagada. Por lo tanto, el IVA se debe al Tesoro Público por el suministrador de un bien o por el prestador de servicios, aun cuando este no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 54].

33 Cuando un proveedor era sujeto pasivo en el momento en que se efectuó la entrega de bienes o la prestación de servicios, fecha en la que, en virtud del artículo 63 de la Directiva del IVA, se produce el devengo del impuesto y este se hace exigible, sigue siendo deudor del IVA que ha repercutido y percibido por cuenta del Estado, con independencia de que haya perdido entretanto su condición de sujeto pasivo. Además, habida cuenta de que la base imponible, tal como se define en el artículo 73 de la Directiva del IVA, está constituida por la contraprestación realmente recibida, ese proveedor puede, incluso después de haber perdido la condición de sujeto pasivo, regularizar la base imponible de modo que esta refleje la contraprestación realmente recibida y la Administración tributaria no perciba en concepto de IVA un importe superior al percibido por ese proveedor [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 40]. De ello se desprende que el derecho a reducir la base imponible está estrechamente relacionado con la condición de deudor del IVA por la operación gravada por razón de la cual se adeuda dicha contraprestación.

34 En el litigio principal, se realizaron dos transacciones relativas a operaciones gravadas. La primera se refería a la relación comercial entre el subcontratista y el contratista. La segunda consistía en la relación entre el contratista y el promotor. El subcontratista era ajeno a la transacción entre el contratista y el promotor que, por su parte, no participaba en la transacción entre el subcontratista y el contratista.

35 Por lo que respecta a la primera operación mencionada en el anterior apartado 34 y, más concretamente, a la cuestión de si se cumple el requisito de impago, establecido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, procede tener en cuenta, como elementos pertinentes para apreciar si se ha pagado la contraprestación adeudada por las operaciones gravadas entre ese subcontratista y ese contratista, tanto el pago dinerario como la cesión al subcontratista del crédito del contratista frente al promotor (véase el anterior apartado 18), puesto que tal cesión constituye en sí misma una retribución y presenta por sí misma un valor económico [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del titular de una cuadra), C-713/21, no publicada, EU:C:2023:80, apartados 46 y 47].

36 A este respecto, como se ha señalado en los anteriores apartados 17 y 18, el contratista, para pagar las facturas emitidas a su cargo por el subcontratista, por una parte, le abonó 270 819,76 RON, IVA incluido, y, por otra, por el saldo de su deuda por importe de 1 700 000 RON, IVA incluido, celebró con él una cesión de crédito elevada a escritura pública de 24 de julio de 2015, mediante la cual el subcontratista adquirió el derecho de crédito del contratista frente al promotor. Esta cesión de crédito, como tal, no estaba vinculada al pago efectivo ni a la posibilidad real de un pago futuro del crédito por parte del deudor, esto es, el promotor. Posteriormente, el 31 de agosto de 2021, el subcontratista registró en su contabilidad que la deuda del promotor «se [había] reducido a cero». De la petición de decisión prejudicial se desprende que los importes antes mencionados, pagados extrajudicialmente, correspondían a la totalidad de las facturas emitidas por el subcontratista al contratista. Por lo tanto, este saldó la totalidad de la deuda inicial, por importe de 1 970 819,76 RON.

37 En consecuencia, en circunstancias como las del litigio principal, el crédito debe considerarse satisfecho en su totalidad respecto del subcontratista, de modo que no existe fundamento para una reducción de la base imponible para el subcontratista cesionario.

38 Por lo que respecta a la segunda transacción mencionada en el apartado 34 anterior, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el promotor, que fue declarado en quiebra en diciembre de 2014, no pagó ni al contratista ni, tampoco, al subcontratista cesionario los importes correspondientes a las facturas que este último regularizó. Así pues, por lo que respecta a esta transacción entre el contratista y el promotor, procede declarar la existencia de un «impago», en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, que podría justificar, en su caso, la reducción de la base imponible.

39 En lo que atañe a la cuestión de qué persona tenía derecho a reducir la base imponible con arreglo a esa disposición, ha de señalarse que el contratista era sujeto pasivo en el momento de la prestación de los servicios inmobiliarios de que se trata, fecha en la que, con arreglo al artículo 63 de la Directiva del IVA, se produjo el devengo del impuesto y este se hizo exigible (véase el anterior apartado 33).

40 Así pues, por un lado, incluso después de la cesión del crédito de Derecho civil al subcontratista, el contratista seguía siendo deudor del IVA devengado por la segunda transacción mencionada en el anterior apartado 34.

41 A este respecto, por otro lado, habida cuenta de que la base imponible, tal como se define en el artículo 73 de la Directiva del IVA, está constituida por la contraprestación realmente recibida (véase el anterior apartado 33), el contratista tenía derecho a reducir la base imponible, de modo que esta reflejara la falta de pago de la contraprestación debido a la quiebra del promotor y la Administración tributaria no percibiera, en concepto de IVA, un importe superior al percibido por el contratista. Sobre este particular, como también indica el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, en lo que atañe al crédito cedido (véase el anterior apartado 36), el prestador de los servicios por los que el promotor estaba obligado a pagar un precio es y sigue siendo el contratista, que tenía la condición de sujeto pasivo en el momento en el que se efectuó la prestación de servicios, es decir, en la fecha en que se produjo el devengo del impuesto y este se hizo exigible.

42 En el litigio principal, la posibilidad de que el contratista regularizara la base imponible se derivaba de la declaración de quiebra del promotor, seguida de la cancelación de este en el Registro Mercantil (véanse los anteriores apartados 16 y 19), sin haber cumplido sus obligaciones económicas frente al contratista derivadas del contrato de obra, pues no se asignó a este último parte alguna de la masa de la quiebra del promotor en pago de su crédito frente a él. Por consiguiente, como se indica en la petición de decisión prejudicial, el impago por parte del promotor era definitivo, ya que el crédito era definitivamente incobrable.

43 Procede añadir, por una parte, que la condición de deudor del IVA se adquiere en virtud de las disposiciones fiscales aplicables y que la Directiva del IVA no contiene ninguna disposición que prevea la posibilidad de transferir esa condición o el derecho a una regularización mediante un acuerdo de Derecho privado, como una cesión de crédito.

44 Por añadidura, la cuestión de quién es el sujeto pasivo con derecho a una reducción de la base imponible del IVA se rige por el Derecho de la Unión en materia de IVA, con independencia de las normas nacionales que puedan regular las cesiones de créditos en el Derecho civil (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 42).

45 Por otra parte, el derecho a la regularización de la base imponible debe considerarse un derecho conexo o accesorio en relación con la deuda tributaria, que recae sobre el sujeto pasivo que tiene la condición de deudor del IVA, y con su derecho a solicitar la devolución del IVA debidamente pagado.

46 En estas circunstancias, una cesión de crédito no puede tener como efecto la transferencia de la obligación del acreedor —registrado como sujeto pasivo del IVA en el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios— de pagar el IVA devengado por esa operación ni de su derecho a regularizar la

base imponible a posteriori para quedar total o parcialmente exonerado de su deuda tributaria [véase, por analogía, la sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA) — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 33, 40 y 41].

47 En consecuencia, en circunstancias como las del litigio principal, el derecho a proceder a una reducción de la base imponible, establecido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, no puede ser ejercido por el subcontratista cesionario, que no tiene la condición de sujeto pasivo deudor por la segunda operación mencionada en el anterior apartado 34.

48 Por otra parte, esta interpretación es conforme con el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, que tiene por objeto eximir completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco del conjunto de sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 44; véase también, por analogía, la sentencia de 26 de noviembre de 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, apartados 52 a 54).

49 Por consiguiente, no puede considerarse, a la luz del Derecho de la Unión en materia de IVA y con independencia de las normas nacionales que puedan regular las cesiones de créditos en Derecho civil, que un subcontratista cesionario pueda ser identificado como el sujeto pasivo que, por lo que respecta al crédito cedido comprendido en la relación contractual principal, relativa a una obra inmobiliaria, entre el contratista y el promotor, en la que el subcontratista no ha participado, tiene derecho a una reducción de la base imponible del IVA con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA.

50 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un subcontratista que ha adquirido, mediante cesión, el crédito que un contratista tiene frente a un promotor en virtud de un contrato de obra pueda regularizar la base imponible del IVA en caso de impago de dicho crédito por parte de ese promotor.

Costas

51 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, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

El artículo 90, apartado 1, 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 que un subcontratista que ha adquirido, mediante cesión, el crédito que un contratista tiene frente a un promotor en virtud de un contrato de obra pueda regularizar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en caso de impago de dicho crédito por parte de ese promotor.

Póltorak

Hesse

Steinfatt

Petrlík

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de abril de 2026.

Firmas

**El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).**

Síguenos en...

