

GUÍA RÁPIDA

**FRANCIS
LEFEBVRE**

Recuperación del IVA de morosos

Fecha de edición: 4 de enero de 2023



Es una obra realizada por iniciativa
y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio técnico
cedido a la editorial por

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO
Economista

Nota del autor.– Esta obra ha sido elaborada a partir de la normativa vigente que se cita y de las sentencias y contestaciones a consultas que se refieren. Los comentarios que en ella se contienen en ningún caso constituyen la doctrina de la Administración Tributaria ni la jurisprudencia existente sobre la materia. Por tanto, ni Ediciones Francis Lefebvre ni el autor aceptarán ninguna responsabilidad por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones o informaciones que se contienen en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 52,00 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-19303-96-7
Depósito legal: M-1118-2023
Impreso en España
por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º – 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

nº marginal

CAPÍTULO 1. IVA E IMPAGOS, CONSIDERACIONES GENERALES Y ANTECEDENTES ...	100
Sección 1. Consideraciones generales	120
Sección 2. Regulación comunitaria	160
1. Normativa comunitaria	170
2. Pronunciamientos del TJUE en materia de impagos	180
3. Elemento adicional: la subsistencia de las operaciones	390
CAPÍTULO 2. IVA Y PROCESOS CONCURSALES	1000
Sección 1. Efectos en los acreedores: recuperación del IVA no cobrado	1020
A. Consideraciones generales	1030
B. Requisitos materiales de aplicación	1065
1. Subsistencia de las operaciones	1085
2. Impago del destinatario	1165
3. Pagos parciales	1195
4. Devengo del IVA anterior a la declaración del concurso	1235
C. Plazos	1470
1. Criterio general	1475
2. Situación específica provocada por el coronavirus	1510
D. Requisitos formales	1535
1. Expedición inicial de factura por la operación	1545
2. Factura rectificativa	1550
E. Procedimiento	1620
F. Finalización del concurso	1655
G. Supuestos excluidos	1685
H. Compatibilidad con la recuperación del IVA al margen de los procedimientos concursales	1735
I. Cambios de titularidad de los créditos concursales	1775
J. Ejecuciones judiciales y administrativas	1790
1. Transmisión de inmuebles	1810
2. Representación legal	1825
Sección 2. Situación del destinatario declarado en concurso	2000
A. Consideraciones generales	2005
B. Deducciones y compensaciones pendientes	2025
1. Deducciones pendientes	2035
2. Compensaciones pendientes	2085
3. Casos prácticos	2100
C. Recepción de facturas rectificativas	2155
1. Rectificación de deducciones	2175
2. Comunicación a la AEAT	2250
D. Operaciones que quedan sin efecto: acciones de reintegro	2270
E. Aplicación del IVA durante el proceso concursal: la autoliquidación truncada ..	2310
F. Esquemas recapitulativos	2340

	<u>nº marginal</u>
CAPÍTULO 3. IVA E IMPAGOS FUERA DE LOS PROCESOS CONCURSALES	3000
1. Consideraciones generales	3010
2. Requisitos materiales	3025
3. Plazos	3045
4. Condición del destinatario	3160
5. Reclamación de pago al deudor	3190
6. Requisitos formales	3220
7. Procedimiento	3240
8. Situación del destinatario	3270
9. Actuaciones posteriores a la modificación de la base imponible	3310
10. Supuestos excluidos de la modificación de la base imponible por impago sin concurso del deudor	3335
11. Esquemas recapitulativos	3385
12. Resumen de las modificaciones en vigor desde el 1-1-2023	3400
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética	163

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
art.	artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CV	Consulta Vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
disp.adic.	disposición adicional
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
L	Ley
LCon/03	Ley Concursal (L 22/2003)
LCon	Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LCSP	Ley de Contratos del Sector Público (L 9/2017)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
Rec	Recurso
REDEME	Régimen especial de devolución mensual
REGE	Régimen especial del grupo de entidades
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGRV	Reglamento general de revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RN	Reglamento Notarial (D 2-6-1944)
SII	Suministro Inmediato de Información
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TIVA	Territorio de aplicación del IVA
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

CAPÍTULO 1

IVA e impagos, consideraciones generales y antecedentes

Sección 1. Consideraciones generales	120	100
Sección 2. Regulación comunitaria	160	

SECCIÓN 1

Consideraciones generales

La recuperación del IVA en los supuestos de **impago** por parte **de los clientes** parte de una **premisa** que es fundamental: el pago, o su ausencia, por los destinatarios de las operaciones es irrelevante en cuanto al devengo del IVA y, por tanto, respecto a la obligación de ingreso de las cuotas devengadas y repercutidas. **120**

Las **reglas de devengo** del IVA se contienen, en lo que a las entregas de bienes y prestaciones de servicios se refiere, en la LIVA art.75 y, con **excepción** de la relativa a los cobros anticipados, son independientes de que los clientes o destinatarios de las operaciones paguen su contraprestación o no.

Precisiones 1) La irrelevancia del cobro de la contraprestación no afecta únicamente al devengo, se extiende igualmente a la **obligación de emisión de factura**. Así, el Rgto Fac art.11 establece la obligación de emitir factura en el mismo momento de realización de las operaciones cuando el cliente es un particular o, como muy tarde, el día 15 del mes siguiente al del devengo en las operaciones entre empresas. De nuevo, el cobro de la contraprestación carece de consecuencias a estos efectos, de suerte que, efectuada una entrega de bienes o prestación de servicios, nace la obligación de emitir factura por ella, se cobre el precio o no.

2) Estrechamente relacionada con la anterior, se puede decir lo mismo de la **obligación de repercutir el IVA**, que la LIVA art.88.tres vincula a la emisión de la factura y que el art.88.cuatro hace caducar cuando no se ha llevado a cabo en el plazo de un año desde el devengo del impuesto.

Lo anterior implica que, ante cualquier **operación sujeta y no exenta**, el devengo del IVA obliga a su **repercusión**, mediante la emisión de la correspondiente **factura**, declaración e ingreso a la AEAT. Obtenido el pago de la contraprestación por parte del cliente, se hace efectivo el principio de que, a salvo de situaciones específicas, el IVA no es coste para los empresarios o profesionales. Por el contrario, cuando el cliente no hace efectivo el precio de las operaciones, es cuando el IVA, que se supone ingresado por los empresarios o profesionales, se queda sin contrapeso, generando un coste para la empresa y un quebranto que puede ser considerable. **125**

La LIVA afronta esta cuestión en su art.80, que se ocupa de este aspecto concreto en sus apartados tres a siete.

La **técnica jurídica** a través de la cual se permite esta **recuperación del IVA repercutido** y no cobrado puede generar extrañeza, ya que se instrumenta como una modificación de la base imponible, por medio de su reducción. Esta modificación puede resultar chocante por cuanto, como tal, el impago por parte del cliente no reduce su deuda ni, por tanto, afecta a la contraprestación de las operaciones; no obstante, es la forma en que se habilita la recuperación del IVA de los morosos tanto en la LIVA como en la Directiva del IVA, que se expresa en términos muy similares.

Cabe argumentar, frente a lo anterior, que el instrumento que ofrece la norma consiste en **relevar al empresario** o profesional de la obligación de repercusión e ingreso del IVA al dejar de atribuirle esa base imponible, de cuyo IVA ya no es sujeto pasivo o deudor del impuesto, decayendo así el elemento subjetivo del hecho imponible, lo **130**

que habilita la recuperación del tributo previamente ingresado. Tampoco es exactamente así, cuando al comprador o cliente, que no satisfizo su deuda, se le obliga a corregir de igual modo sus deducciones, lo que más bien se asemeja a un cese completo de los efectos jurídicos de las operaciones, al menos en cuanto al IVA se refiere.

Precisiones Las anteriores consideraciones pueden tener un **efecto práctico** importante, que se concreta en la emisión de la preceptiva **factura rectificativa**. En esta, debe suprimirse la repercusión del IVA, ya que este deja de ser debido por el empresario o profesional que realizó la operación, pero en modo alguno debe suprimirse el precio o contraprestación de la operación, ya que el cliente sigue debiendo el importe que tuviera pendiente de pago a la fecha de modificación de la base imponible o de expedición de la factura rectificativa (ver ejemplos en nº 1595).

- 135** La **modificación** de la **base imponible** está condicionada al cumplimiento de requisitos diversos, que se regulan por separado en función de que el cliente moroso haya sido declarado en **situación de concurso o no**. Por ello, es fundamental distinguir en función de la situación en la que nos encontremos, analizándose por separado, respectivamente, en los capítulos 2 y 3 de esta obra (nº 1000 s. y nº 3000 s.).

Precisiones La existencia o no de una declaración de concurso determina el **procedimiento** y obligaciones a seguir, tanto por el acreedor que modifica la base imponible como por el deudor moroso que recibe la correspondiente factura rectificativa. Por ello, aunque existan algunos elementos comunes, es importante el análisis por separado de las situaciones.

- 140** La **evolución normativa** que se ha producido en este punto no deja de ser llamativa. Así, partiendo de la imposible modificación de la base imponible por impago del destinatario, que se mantuvo en vigor desde la implantación del IVA hasta el 31-12-1993, se comenzó por admitir esta posibilidad exclusivamente para los supuestos de quiebra o suspensión de pagos (L 22/1993) para, ya en 1998, aunque con efectos reales a partir del 1-1-00, y por medio de la L 66/1997, admitirla en los demás casos de impago por parte del destinatario.

Admitidas estas dos opciones, estas también se han ido matizando a lo largo del tiempo, amén de adaptarse a la normativa concursal, en particular, la Ley Concursal de 2003, para ir flexibilizando los requisitos de aplicación. Esta flexibilización se ha concretado en ámbitos con indudables **consecuencias prácticas**:

a) **Flexibilizando los plazos** para la recuperación de las cuotas repercutidas y no cobradas (de inicio, en los concursos, el plazo era el previsto con carácter general para la presentación de créditos para el reconocimiento, ampliándose el 1-1-2015 a 3 meses por medio de la L 28/2014), como también en los demás casos de impago, que han pasado de 2 años de espera para la modificación de la base imponible previstos en la L 66/1997 a los 6 meses o un año vigentes en la actualidad, al igual que se han ampliado los 3 meses para la emisión de la factura rectificativa a los seis (realmente doce, ver nº 3405) en vigor desde el 1-1-2023.

b) Admitiendo, también desde el 1-1-23, la **libre prueba** para la acreditación del impago, cuando al inicio de la regulación sobre la materia, no había otra opción que la demanda judicial.

c) Introduciendo **otras mejoras técnicas**, como son la mayor facilidad en lo que a la recuperación del IVA en operaciones de pequeño importe para con particulares o admitiendo el efecto en España de los procedimientos de insolvencia sustanciados en otros Estados de la UE (con una clara inducción por parte de la jurisprudencia comunitaria). Otro tanto cabe decir de los efectos del concurso, en este caso, sobre el destinatario (ver nº 2000 s.), donde se ha venido a incorporar a la norma el principio de la *par conditio creditorum*.

SECCIÓN 2

Regulación comunitaria

1. Normativa comunitaria	170	160
2. Pronunciamientos del TJUE en materia de impagos	180	
3. Elemento adicional: la subsistencia de las operaciones.....	390	

1. Normativa comunitaria

En el **Derecho de la UE**, esta cuestión se aborda por la Dir 2006/112/CE art.90. El citado precepto, en su apartado primero, dispone que 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 reduce en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. **170**

El **principio general**, incluso en los supuestos de impago, es el de reducción de la base imponible en la parte proporcional correspondiente. Este principio general, sin embargo, se excepciona en cierto modo para los casos de impago total o parcial, en los que se reconoce a los Estados de la UE la posibilidad de no aplicar lo anterior (Dir 2006/112/CE art.90.2).

En apariencia, el **margen de maniobra** que tienen los **Estados de la UE** en los supuestos de impago es grande, pudiendo, otra vez en apariencia, no admitir a sus contribuyentes la modificación de la base imponible por impago (como ocurrió en España durante años) y, hasta una vez admitida, configurarla como consideren oportuno. Sin embargo, no es así.

Este margen de maniobra no es tan grande como se pudiera pensar a simple vista, y ello por dos razones:

a) Porque en la configuración de sus **normas nacionales**, incluso en los supuestos en que se aplican disposiciones del derecho de la UE que son facultativas, según ha reiterado el TJUE, los Estados de la UE han de respetar sus principios generales, en particular, los de neutralidad, equivalencia y efectividad. Como veremos, en la evolución que se ha producido en la normativa española reguladora de la materia, la aproximación progresiva a estos principios ha sido importante.

b) Adicionalmente, porque la **concreción** de cuándo nos encontramos ante un **supuesto de impago**, con el mayor margen de maniobra que hemos visto, y cuándo ante operaciones que quedan sin efecto, en las que la reducción de la base imponible ha de admitirse como principio general, es una cuestión que dista de ser pacífica, como veremos.

En este contexto, las **sentencias del TJUE** sobre la materia se han dirigido a dirimir algunas de las cuestiones procedimentales que se le han presentado y a distinguir los supuestos en los que cabe considerar que las operaciones controvertidas han quedado sin efecto de aquellos otros en los que debe entenderse que se ha producido un simple impago por parte del destinatario.

2. Pronunciamientos del TJUE en materia de impagos

Los pronunciamientos del TJUE sobre supuestos de **impago** son los siguientes: **180**

Asunto Goldsmiths (TJUE 3-7-97, asunto C-330/95) Esta sentencia hace referencia a una **restricción** existente en ese momento en la **normativa británica**, que impedía modificar la base imponible por impago en los casos en que la contraprestación de las operaciones no se obtuviera en dinero, sino en especie. **185**

Goldsmiths, fabricante y minorista de artículos de joyería, había llegado a un acuerdo con RRI Ltd, en cumplimiento del cual Goldsmiths entregó a RRI joyas por un determinado valor, incluido el IVA, a cambio de las cuales tenía derecho a los servicios publicitarios que debía prestar RRI exactamente por el mismo valor, IVA incluido

igualmente. Goldsmiths envió a RRI una factura con IVA, documentando la operación, declaró e ingresó el impuesto.

RRI prestó servicios de publicidad a Goldsmiths por un valor inferior al comprometido, tras lo cual se declaró insolvente y se disolvió antes de que pudiera cumplir con todas sus obligaciones.

Teniendo en cuenta que parte de los servicios de publicidad pendientes no iban a prestarse, Goldsmiths regularizó su declaración de IVA y redujo la base imponible en el importe de los servicios de publicidad no prestados por RRI. Esta regularización no fue admitida por la administración británica, lo que dio lugar al litigio.

- 190** El TJUE basó su análisis en el **concepto** mismo de **base imponible** del IVA, constituida por la contraprestación obtenida por las operaciones, de tal forma que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA una cantidad superior a la percibida por el contribuyente (TJUE 23-11-88, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, y de 24-10-96, Elida Gibbs, C-317/94). De estas consideraciones se concluyó lo siguiente:

«16. De conformidad con este principio, el párrafo primero del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva define los casos en los cuales los Estados miembros están obligados a proceder a la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que ellos mismos determinen. Así pues, dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.

17. Sin embargo, el párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial.

18. Esta facultad para establecer **excepciones**, que está estrictamente limitada a este último caso, se funda en la idea de que el **impago de la contraprestación**, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro interesado, **puede ser de difícil verificación o sólo ser provisional**. De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad para establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva.»

- 195** En cuanto a la justificación de la **restricción** existente en la normativa británica, se dispuso lo siguiente:

«22. Pues bien, una legislación como la que se controvierte en el litigio principal, al excluir, de forma general y sistemática, la devolución del IVA para todas las transacciones cuya contrapartida no sea dineraria, sin ninguna distinción, modifica, para dicha categoría de operaciones, la base imponible de un modo que excede de la medida estrictamente necesaria para evitar un peligro de fraude fiscal. Ello es tanto más evidente cuando, en el litigio principal, como reconoce el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, **no existía ningún peligro de fraude**.

23. En segundo lugar, procede destacar que ni la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, ni el apartado 1 del punto C del artículo 11 distinguen entre contraprestación dineraria y contraprestación en especie. En efecto, como resulta de la sentencia Naturally Yours Cosmetics Ltd, antes citada, apartado 16, para la aplicación de estas disposiciones, basta que la contraprestación pueda expresarse en dinero (véase también la sentencia de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec p. I-2329, apartado 12). Al ser las dos situaciones idénticas desde el punto de vista económico y comercial, la Sexta Directiva trata las dos categorías de contraprestaciones de forma equivalente.

24. De ello se deduce que la exclusión de la devolución del IVA en el caso de las transacciones en las cuales la contraprestación deba pagarse en especie, cuando ésta sea total o parcialmente impagada, produce una **discriminación** de dicha

categoría de transacciones en relación con aquellas en las que la contraprestación sea dineraria.»

Con estas premisas, se concluyó lo siguiente:

«La excepción prevista en el párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE (...) debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a un Estado miembro que adopte disposiciones destinadas a permitir la devolución del IVA en caso de impago total o parcial de la contraprestación, a excluir la devolución cuando se trate del impago de una contraprestación en especie, mientras que concede la devolución cuando dicha contraprestación sea monetaria.»

Se desprende, del **contenido de la sentencia**, lo siguiente:

a) El principio general que informa el cómputo de la base imponible es que esta venga dada por el importe de la contraprestación, de suerte que, si esta se reduce, aquella debe reducirse del mismo modo. La posibilidad de separarse de este principio en los casos de **impago** debe entenderse como **algo excepcional**, justificado en el carácter provisional o en la difícil verificación del impago.

b) Los Estados miembros no pueden excluir operaciones de la posibilidad de recuperar el IVA de las deudas impagadas si no existen **razones que justifiquen la exclusión**. Por ello, la exclusión de operaciones con contraprestación no dineraria se considera incompatible con el Derecho de la UE.

c) Las exclusiones que se establezcan deberán estar **justificadas** por razones de control o **lucha contra el fraude fiscal**. A falta de una situación de riesgo, parece que el contribuyente no puede quedar excluido de la posibilidad de modificar la base imponible de las operaciones cuando ha habido impago total o parcial.

Esta última consideración tampoco está exenta de problemas. Así, la referencia al fraude fiscal puede interpretarse desde un punto de vista específico, en el que habría que analizar caso por caso si la situación que se valora puede dar lugar o no a un esquema de fraude o elusión fiscal. Sólo en la segunda de las hipótesis podría admitirse la devolución. Huelga decir que, desde el punto de vista de la previsibilidad en la aplicación de la disposición, se trataría de una interpretación de compleja aplicación práctica.

Alternativamente, podría considerarse que, ante situaciones en las que, de forma genérica, se aprecie una mayor probabilidad de fraude fiscal, los Estados miembros, siempre respetando el **principio de proporcionalidad**, tengan la facultad de excluir la citada devolución.

Precisiones Adicionalmente, la solicitud de que la sentencia, en caso de ser desfavorable para el Reino Unido, limitase sus efectos en el tiempo, fue rechazada por el TJUE, al no encontrar elementos que justificaran una excepción al principio según el cual las sentencias tienen efectos retroactivos. En vigor hasta la fecha de entrada en vigor de las disposiciones interpretadas.

Vandoorne [TJUE 27-1-11, asunto C-489/09] Esta sentencia analiza la posibilidad de que, al amparo del ahora vigente art.395 de la Dir 2006/112/CE, se pueda establecer un sistema para la recaudación del IVA correspondiente a las entregas de tabaco mediante el uso de **etiquetas precintas fiscales** de manera que, en caso de impago a un intermediario dedicado a la venta de tabaco ya despachado para el consumo, se deniegue el derecho a recuperar el IVA por impago.

Lo que se planteó ante el TJUE fue si los art.11.C.1) y 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva, equivalentes a los art.90 y 395 de la Dir 2006/112/CE, son contrarios a una legislación nacional que, al establecer la recaudación del IVA por medio de etiquetas fiscales, imponiendo un único gravamen en la fuente por parte del fabricante o del importador de tabaco, no da a los sujetos pasivos que intervienen en las fases intermedias de la cadena la posibilidad de recuperar el IVA en los supuestos de impago. El TJUE entendió que los proveedores intermediarios, que se dedicaban a la venta de estos bienes, no tenían que cobrar y pagar el IVA por la venta, su pretensión carecía de sentido. Este argumento se vio reforzado por el hecho de que el tabaco, previsi-

200

205

blemente, acabaría vendiéndose a los consumidores finales, lo que justifica su tributación.

210 Asunto Kraft Foods Polska (TJUE 26-1-12, asunto C-588/10) Esta sentencia analiza la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma nacional que condicionaba la reducción de la base imponible a que el contribuyente justificara mediante un acuse de recibo que la **factura rectificativa** había sido **recibida por el destinatario de la operación**.

En la venta de sus productos, KFP emitía un gran número de facturas rectificativas para documentar la concesión de descuentos, la devolución de mercancías y en los supuestos de comisión de errores, siendo difícil en numerosas ocasiones obtener acuses de recibo por ellas. KFP se dirigió a las autoridades fiscales polacas para averiguar si podía modificar la base imponible sobre la base de las facturas rectificativas si en la fecha de presentación de la autoliquidación de IVA todavía no tenía los acuses de recibo correspondientes. Esta posibilidad fue denegada, lo que dio lugar a la disputa correspondiente.

La primera cuestión que se planteó ante el TJUE fue si el requisito de supeditar la reducción de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga un acuse de recibo de la factura rectificativa entregada al destinatario de los bienes o servicios se puede considerar incluido en el concepto de «condición» contemplada en el Dir 2006/112/CE art.90(1) y si este requisito contraviene los **principios de neutralidad y proporcionalidad**.

El TJUE se refirió al contenido de la Dir 2006/112/CE art.90 y 273 (este último que habilita a los Estados para establecer obligaciones encaminadas a facilitar la lucha contra el fraude), deduciendo de ellos que los Estados miembros disponen de un cierto **margen de apreciación** en cuanto a las formalidades que pueden imponerse a los sujetos pasivos para la modificación de la base imponible en caso de reducción del precio de las operaciones.

Más concretamente, en cuanto a los principios de **proporcionalidad y neutralidad**, el TJUE recordó las consideraciones realizadas en la sentencia de 3-7-97, Goldsmiths, C-330/95 (nº 185), según la cual la base imponible de las operaciones debe reducirse cuando el precio también se reduce, lo que, por otra parte, es consecuencia de la consideración de la base imponible como contraprestación efectivamente percibida por el contribuyente. Asimismo, las medidas adoptadas para propiciar la lucha contra el fraude deben limitarse a lo estrictamente necesario, sin cuestionar la neutralidad del impuesto. Los requisitos que hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos de los contribuyentes se deberían considerar, por tanto, incompatibles con el Derecho de la Unión.

215 En relación con el requisito controvertido, se estableció que: «puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. De ello se deduce que la República de Polonia puede sostener válidamente que dicho requisito persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA» (párr. 33).

Parecía que el requisito impugnado podía considerarse compatible con la Directiva; sin embargo, KFP argumentó en la vista que, en la práctica, la Administración tributaria polaca solo aceptaba **una forma específica de acuse de recibo**, a saber, una copia de la carta de rectificación en la que el destinatario de los bienes o servicios incluyese un sello. Al respecto, se consideró lo siguiente:

«38. Sin embargo, al ser la posesión de un acuse de recibo, en el Derecho interno, una *conditio sine qua non* para el cálculo del IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificativa o para la recuperación del excedente de IVA ingresado, procede señalar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, que la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el proveedor de los bienes o servicios es **imposible o excesivamente difícil** obtener tal acuse de recibo en un plazo razonable.

39. A este respecto, KFP precisó, sin ser rebatida, que el Derecho polaco no impone al destinatario de los bienes o servicios ninguna obligación jurídicamente vinculante de acusar recibo de una factura rectificada, lo que compete verificar al órgano jurisdiccional remitente.

40. Si la **recuperación** en un plazo razonable, por el proveedor de los bienes o servicios, del excedente del IVA ingresado en la Administración Tributaria sobre la base de la factura inicial resulta **imposible o excesivamente difícil** por la condición controvertida en el asunto principal, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo **demostrar por otros medios**, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación en cuestión ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

41. A este respecto pueden servir tanto copias de la factura rectificada y del recordatorio remitido al destinatario de los bienes o servicios para que envíe el acuse de recibo como, tal como KFP alegó en la vista sin ser rebatida, justificantes de pagos o la presentación de asientos contables que permitan identificar el importe que el sujeto pasivo percibió efectivamente del destinatario de los bienes o servicios por la operación de que se trate.

42. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que:

- el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;
- los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el **destinatario** de los bienes o servicios tiene en su poder la **factura rectificada** y **conoce su contenido** y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.»

De los párrafos de la sentencia que se han descrito se pueden deducir varias **cuestiones**, que son las siguientes:

220

a) La Dir 2006/112/CE art.90 permite, por tanto, que los Estados miembros condicionen la modificación de la base imponible a que el contribuyente disponga de un acuse de recibo en el que se acredite que el destinatario de los bienes o servicios ha recibido la correspondiente factura rectificativa.

b) Los principios de neutralidad y proporcionalidad obligan a permitir que el contribuyente demuestre por otros medios que ha hecho todo lo posible para asegurarse de que su cliente ha recibido la factura rectificativa y conoce su contenido y, además, que el precio efectivamente recibido coincide con el indicado en dicha factura rectificativa.

Precisiones 1) Además de la referencia al **principio de libre prueba**, que parece lógica, la sentencia KFP plantea la cuestión de si los dos elementos a los que se refiere el segundo guión del apartado 42 deben considerarse acumulativos o alternativos, especialmente si tenemos en cuenta la del párrafo 41 parece inducir a esta segunda interpretación. Además, existe la duda de si las consideraciones que en él se hacen deben limitarse a los supuestos de alteración del precio de las operaciones o si son igualmente extensivas a los supuestos de incumplimiento sin que se produzca dicha alteración.

2) Interesa insistir en los dos **requisitos** que, en opinión del TJUE, han de constatarse:

- la **recepción** de la factura rectificadora por parte del destinatario de la operación, y que
- la **operación** en cuestión se ajusta, en su configuración final, a lo indicado en citada factura rectificadora.

3) No es necesario insistir en que la configuración del procedimiento de recuperación del IVA de morosos, tal y como ha quedado configurado tras la entrada en vigor de la **Ley 31/2022**, está inspirado en el contenido de esta sentencia.

225 Asunto Almos Agrárkülkereskedelmi (TJUE 15-5-14, asunto C-337/13) Esta sentencia analiza el alcance de las **competencias de los Estados miembros** en cuanto a la delimitación de las condiciones en las que los contribuyentes pueden reducir la base imponible de las operaciones en caso de **impago**.

En los meses de agosto y septiembre de 2008, Almos vendió **colza** a otra empresa húngara, Bio-Ma. La colza fue puesta a disposición del adquirente, pero el comprador no satisfizo el precio. Ante el impago, las partes llegaron a un acuerdo, celebrado el 1-10-2008, de que la colza era propiedad de Almos, que solo esta empresa tenía derecho a disponer de dicha mercancía, y que Bio-Ma podía no constituir carga alguna sobre ella, venderla o ponerla en posesión de un tercero. También fijaron el 10-10-2008 como fecha límite para su devolución. Hasta ese momento, Bio-Ma estaba obligada a actuar de acuerdo con las normas que rigen el depósito. **No** se produjo la **devolución** de la mercancía, procediéndose posteriormente a su embargo.

Almos inició un **procedimiento civil** para recuperar la colza. El juzgado correspondiente impuso al comprador, mediante sentencia firme, la obligación de devolver una determinada cantidad de colza o, en su defecto, el pago de una cantidad en dinero. La sentencia establecía que las partes habían resuelto de común acuerdo el contrato de compraventa que las vinculaba y que la propiedad de la colza era de Almos. Almos corrigió las facturas relacionadas con la venta a Bio-Ma y en su declaración mensual de diciembre de 2009 registró una cierta cantidad como IVA recuperable.

Las autoridades fiscales húngaras negaron esta posibilidad ya que, en su opinión, el acuerdo de las partes celebrado después de la entrega debería considerarse como una **nueva operación**. También señalaron que no se había producido la restitución de la situación inicial, ya que no se había devuelto la colza. En su opinión, la norma húngara permitía la recuperación del IVA en casos de nulidad de transacciones, que debían distinguirse de los casos de resolución de contratos, como era el caso.

Precisiones Adicionalmente, se daba la circunstancia de que la norma húngara no permitía la modificación de la base imponible por la mera falta de pago o pago parcial.

230 La primera cuestión que se planteó ante el TJUE fue si la Dir 2006/112/CE art.90 exige que las disposiciones nacionales establezcan expresamente todas las situaciones que dan derecho, según el apartado 1 de dicho artículo, a la reducción de la base imponible del IVA.

El TJUE asumió que la adecuación del derecho interno a una directiva no exige necesariamente que sus disposiciones estén recogidas formal y textualmente en una disposición legal expresa y específica, pudiendo ser suficiente, en función de su contenido, la existencia de un **marco jurídico general** cuando garantiza efectivamente la plena aplicación de la Directiva de forma suficientemente clara y precisa para que, en el caso de que la Directiva tenga por objeto la creación de derechos a favor de los particulares, los beneficiarios puedan conocer todos sus derechos y, en su caso, ejercerlos ante el tribunales nacionales.

235 La Dir 2006/112/CE art.90(1) obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado, cuando, después de haber realizado una operación, una parte o la totalidad de la contraparte no sea percibida por el contribuyente, concretando así uno de los principios fundamentales de la Directiva, según el cual la base imponible está constituida por la **contraprestación efectivamente percibida** y cuyo corolario es que la administración tributaria no puede percibir una cantidad de IVA superior a la percibida por el contribuyente (TJUE 26-1-12, Kraft Foods Polska, asunto C-588/10).

El apartado 2 de esta disposición permite a los Estados miembros no aplicar la referida regla en los supuestos de **impago total o parcial** del **precio de la transacción**, de

lo que el TJUE dedujo que: «los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, un derecho a reducir su base imponible del IVA en caso de impago del precio si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva» (párr.23). No ocurre lo mismo con el resto de supuestos a que se refiere el art.90(1), que, sin excepción, debe permitir la modificación de la base imponible y, con ella, la recuperación del IVA correspondiente, concluyendo que:

«28. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a las cuestiones primera y quinta que las disposiciones del artículo 90 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional que no contempla la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago del precio, si se ha hecho uso de la facultad de acogerse a una excepción reconocida en el apartado 2 de dicho artículo. No obstante, esta disposición debe incluir en tal caso todas las demás situaciones en las que, en virtud del apartado 1 de ese mismo artículo, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.»

Precisiones. Además de la redacción de la Directiva, el TJUE fundamentó esta conclusión en la diferente situación jurídica en la que se encuentra el sujeto pasivo del IVA que ha realizado una operación cuyo precio no ha podido cobrar del otro que ha realizado una **operación** que ha sido **cancelada** o ha sido **dejado sin efecto**, ya que el primero todavía tiene, en principio, un **derecho de crédito** que puede reclamar judicialmente. Sin embargo, dado que no puede excluirse que la recuperación de tal crédito sea finalmente imposible, el legislador de la Unión decidió atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio de venta –que, por sí misma y a diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o cancelación del contrato,

Suponiendo que, al margen del supuesto de **impago del precio**, las disposiciones nacionales a las que se refiere el litigio principal no efectuasen una correcta transposición de lo dispuesto en el art.90(1) de la Directiva, se suscitó la cuestión de los derechos que el contribuyente podría hacer valer y, en su caso, en qué condiciones, para proceder a la modificación de su base imponible. En definitiva, lo que se cuestionaba era si la norma podía tener **efecto directo**.

El TJUE comenzó por recordar las **condiciones** que deben cumplirse para que así sea: las normas comunitarias han de ser, desde el punto de vista de su contenido, **incondicionales** y suficientemente **precisas**, entendiéndose que el derecho de la Unión se considera incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito o contingencia, en su ejecución o en sus efectos, y no está subordinada a ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros.

En la transposición de este concepto al art.90 de la Dir 2006/112/CE, el TJUE consideró que así era, pues tenía una obligación precisa e incondicional de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo, por lo que debía entenderse que tenía el efecto directo cuestionado.

En cuanto a las **formalidades** a las que puede estar sujeto el ejercicio del derecho a modificar la base imponible por impago, el TJUE recurrió a la Dir 2006/112/CE art.273, en virtud del cual los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la **correcta recaudación del IVA** y **prevenir el fraude**, siempre que, en particular, esta facultad no se utilice para imponer obligaciones adicionales en materia de facturación a las previstas en la propia Directiva. Esta disposición, junto con el art.90, confieren un cierto margen de acción a los Estados, pero que estos deben gestionar de forma que afecten lo menos posible a los fines y principios del Dir 2006/112/CE (TJUE 26-1-12, Kraft Foods Polska, C-588/10 y 8-5-13, Petroma Transports y otros, C-271/12). Con estas premisas, se concluyó:

«40. (...) los sujetos pasivos pueden invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado miembro para

240

245

obtener la reducción de su base imponible del IVA. Si bien los Estados miembros pueden establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de tal base imponible quede supeditado a que se cumplan determinadas formalidades que permitan acreditar en particular que, después de haberse convenido una transacción, **una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida** por el sujeto pasivo y que éste puede beneficiarse de alguna de las situaciones contempladas por el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, las medidas adoptadas a este respecto no pueden ir más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.»

Parece, pues, que independientemente de los casos de impago, en los que los Estados de la UE tienen mayor margen de maniobra, en cualquier otra situación en la que los contribuyentes puedan probar que existen los supuestos de hecho previstos en la normativa comunitaria y que se puedan considerar constitutivos de una anulación o rescisión de operaciones, tienen que permitir la modificación de la base imponible y, con ella, la recuperación de la cuota de IVA correspondiente.

250 Asunto GMAC UK (TJUE 3-9-2014, asunto C-589/12) Esta sentencia analiza el **efecto directo** de una disposición cuando se da el caso de que el Estado de que se trata no la ha transpuesto adecuadamente, pero ha implementado en su ordenamiento otras medidas que, en su conjunto, conducen a un **resultado equivalente o similar**.

En particular, la sentencia se dictó en relación con los supuestos de impago del precio de la transacción que, en Reino Unido, en determinadas circunstancias, habían dado lugar a una normativa que no permitía modificar la base imponible por impago, pero eximía la posterior enajenación de los bienes recuperados por falta de pago.

GMAC era una empresa dedicada a la **venta a plazos de vehículos**. Así, en el marco de estas ventas, el cliente elegía un vehículo de un concesionario y solicitaba financiación, interviniendo en este caso empresas de venta a plazos, como era el caso de GMAC. Una vez alcanzado el acuerdo, la concesionaria vendía el vehículo a la empresa vendedora, que entregaba el vehículo al consumidor final bajo un «contrato a plazo».

La venta de estos vehículos por parte de los concesionarios a GMAC estaba sujeta al IVA al tipo general, al igual que la venta por parte de GMAC a los clientes finales. En caso de **insolvencia** del comprador, GMAC recuperaba la posesión del vehículo y lo vendía en pública subasta, imputando el producto de la venta al saldo pendiente de las mensualidades adeudadas por el comprador.

En estas circunstancias, la normativa británica establecía que la venta del vehículo en subasta pública no tenía la consideración de entrega de bienes ni de prestación de servicios.

255 Lo que se planteó ante el TJUE fue, en esencia, si conforme al art.11.C.1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, precedente del art.90 de la Dir 2006/112/CE, un Estado miembro puede impedir que un sujeto pasivo invoque el **efecto directo** de esta disposición con respecto a una operación, con el argumento de que este sujeto pasivo puede apelar a disposiciones de la legislación nacional con respecto a otra operación sobre los mismos bienes y que la aplicación acumulativa de estas disposiciones produciría un resultado fiscal que ni la legislación nacional ni la Sexta Directiva, aplicadas por separado a estas operaciones, producen o pretenden producir.

Verificado el efecto directo de la referida disposición (párr. 31 y 32), la principal duda que se planteaba en este caso era si la aplicación combinada de la normativa británica, con el tratamiento previsto para este tipo de circunstancias, impedía el pretendido efecto directo de la Directiva, como afirmaban las autoridades fiscales británicas.

El TJUE consideró irrelevante el hecho de que el resultado al que se podía llegar de acuerdo con la **normativa británica** fuera equivalente al anterior, añadiendo que no se podía privar al contribuyente de la posibilidad de reducir la base imponible de sus operaciones por falta de pago. La conclusión del TJUE fue contundente: