Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 7 de septiembre de 2023 [1]

Asunto C-314/22

Consortium Remi Group AD
contra
Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Base imponible — Reducción de la base imponible — Impago total o parcial del precio después del momento en que la operación quede formalizada — Posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones con arreglo al artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA — Aplicabilidad directa del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA — Plazo de prescripción — Comienzo del plazo — Momento de reducción de la base imponible — Reducción no retroactiva — Derecho del sujeto pasivo a reclamar el pago de intereses»

I. Introducción

1. En las operaciones comerciales ocurre muy a menudo que un cliente no paga o no paga puntualmente sus facturas. Ello supone un inconveniente considerable para las empresas, que son sujetos pasivos en el sentido de la normativa sobre el IVA. En efecto, en esta normativa, el sujeto pasivo adeuda el impuesto ya antes de que el contribuyente real (el destinatario de la prestación) se lo haya pagado. De resultas de ello, la empresa deberá anticipar el IVA hasta que paguen sus clientes, concediendo así un préstamo sin intereses al Estado. El presente asunto versa sobre varias facturas impagadas de los años 2006 a 2012.

2. Por ello, muchos Estados miembros prevén, para los supuestos de impago, la correspondiente regularización de la deuda del IVA ya contraída por la empresa. En cambio, según el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho búlgaro no prevé la posibilidad de reducir la base imponible en caso de impago total o parcial. Esto solo es posible en caso de modificación del precio. Además, la normativa fiscal establece un plazo general de prescripción de cinco años para las acciones de devolución.

[1] Lengua original: alemán.

3. En consecuencia, al Tribunal de Justicia se le plantea en el presente asunto la cuestión de si la normativa armonizada del IVA de la Unión exige que se prevea una posibilidad de regularización y, en caso de respuesta afirmativa, si el Estado miembro puede limitar temporalmente tal posibilidad. En caso de que exista tal limitación, se suscita la ulterior pregunta relativa al momento a partir del cual comienza a correr dicho plazo.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico de la Unión en el presente asunto lo proporciona la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

5. El artículo 63 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«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.»

6. El artículo 66, letra b), establece una excepción:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

[…]

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio».

7. El artículo 73 de la Directiva regula la base imponible y dispone:

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

8. El artículo 90 de la Directiva sobre el IVA regula la reducción de la base imponible:

«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.»

[2] DO 2006, L 347, p. 1, modificada por última vez mediante la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la prórroga del período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DO 2022, L 155, p. 1).

9. El artículo 184 de la Directiva sobre el IVA versa sobre la regularización de las deducciones y dispone:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

10. El artículo 185 de la Directiva contempla el supuesto de impago y dispone:

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

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

11. El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA trata la deuda tributaria derivada de una factura incorrecta y dispone:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

12. El artículo 273 de la Directiva sobre el IVA prevé:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[…]»

B. Derecho búlgaro

13. La Directiva sobre el IVA ha sido transpuesta en Bulgaria, desde el 1 de enero de 2007, por la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»). El artículo 115, apartados 1 y 3, de la ZDDS dispone:

«(1) En caso de modificación de la base imponible de una operación y en los casos de rescisión de una entrega por la que se haya emitido una factura, el proveedor estará obligado a expedir una nota rectificativa de la factura.

(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 operaciones, deberá expedirse una nota de abono.»

14. El Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «DOPK») contiene normas sobre reclamaciones de devolución en materia tributaria. Así, el artículo 129, apartado 1, del DOPK establece un plazo de prescripción para las acciones de devolución. De conformidad con esta disposición, se examinarán las solicitudes de compensación o devolución si se presentan antes de que transcurran cinco años contados a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se produjo la causa de la devolución, salvo que la ley disponga otra cosa.

III. Litigio principal

15. Consortium Remi Group AD (en lo sucesivo, «CRG»), con domicilio social en Varna (Bulgaria), se dedica a la construcción de edificios e instalaciones. Fue registrada conforme a la ZDDS en 1995, pero fue dada de baja el 7 de marzo de 2019, al comprobarse que había incumplido sistemáticamente las obligaciones que le incumbían con arreglo a la ZDDS. Mediante sentencia del Varnenski Okrazhen sad (Tribunal Provincial de Varna, Bulgaria) de 18 de septiembre de 2020, CRG fue declarada insolvente y se abrió un procedimiento de insolvencia.

16. En los años 2006 a 2010 y 2012, CRG emitió facturas a cinco empresas búlgaras por el suministro de bienes y la prestación de servicios. En las facturas figuraba el IVA. Según la resolución de remisión, este impuesto se pagó en la mayoría de los períodos impositivos. El importe total del IVA incluido en dichas facturas asciende a 618 171 levas búlgaras (BGN), que equivalen aproximadamente a 310 000 euros. A falta de más datos, se presume que la petición de decisión prejudicial se refiere únicamente al IVA facturado y también pagado por CRG.

17. Mediante liquidación tributaria de regularización de 31 de enero de 2011, se determinaron las obligaciones de CRG con arreglo a la ZDDS para el período impositivo comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de julio de 2010, incluido el IVA que figuraba en las facturas emitidas a una de las sociedades antes mencionadas. CRG interpuso un recurso contra la resolución de regularización, que fue desestimado mediante sentencia del órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo de primera instancia. A su vez, esta última sentencia fue ratificada mediante sentencia del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

18. El 7 de febrero de 2020, CRG solicitó a las autoridades tributarias la compensación de un importe de 1 282 582,19 BGN (aproximadamente 640 000 euros) —compuesto por un principal de 618 171,16 BGN (el IVA que figuraba en las facturas dirigidas a las destinatarias mencionadas, por un importe aproximado de 310 000 euros) e intereses por importe de 664 411,03 BGN (aproximadamente 330 000 euros calculados a partir del primer día del mes siguiente a la expedición de las facturas hasta el 31 de julio de 2019)— con sus deudas de Derecho público.

19. Mediante resolución de compensación y devolución de 6 de marzo de 2020, la Administración tributaria denegó la compensación de los importes del IVA indebidamente abonados y recaudados señalados con anterioridad. En la resolución se indicaba que la solicitud de compensación se había presentado después del vencimiento del plazo de prescripción de conformidad con el artículo 129, apartado 1, del DOPK. Además, en la resolución se declaraba que CRG ni había probado que se hubieran abonado o recaudado indebidamente importes en tal cuantía ni que tuviera créditos determinados y exigibles frente a la Hacienda Pública.

20. CRG interpuso ante la Administración un recurso contra la resolución de compensación y devolución. En apoyo de sus pretensiones, presentó resoluciones judiciales relativas a la apertura de procedimientos de insolvencia de las sociedades que habían recibido las facturas. Tres de las sociedades habían sido declaradas entretanto insolventes y se había ordenado el inicio de la realización de sus activos.

21. Sin embargo, de la resolución de remisión no se desprende lo que ocurrió con los demás destinatarios de las prestaciones. Del mismo modo, tampoco se aclara por qué no se efectuó pago alguno y si CRG intentó (en vano) ejercitar las acciones civiles. Lo mismo cabe afirmar en relación con las fechas en las que se abrieron los procedimientos de insolvencia. De la resolución de remisión tampoco se desprende cuándo finalizaron estos procedimientos de insolvencia. A fin de cuentas, se trata de créditos de los años 2006 a 2012. En la vista oral se puso de manifiesto que algunos de los destinatarios de las prestaciones ya habían sido dados de baja del registro en 2012, 2018 y 2020 tras la finalización de los procedimientos de insolvencia, mientras que para los demás el procedimiento de insolvencia sigue su curso.

22. La resolución de compensación y devolución fue confirmada en su totalidad mediante resolución del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (director de la sección de Recursos y Gestión en Materia de Fiscalidad y de Seguridad Social de la ciudad de Varna, adscrita a la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «director») de 22 de mayo de 2020.

23. El director también apoyó su resolución en el hecho de que Bulgaria ha establecido una excepción al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA de conformidad con el artículo 90, apartado 2, de la misma. Señaló que el Derecho búlgaro no prevé la posibilidad de reducir la base imponible en caso de impago total o parcial. El artículo 115, apartados 1 y 3, de la ZDDS comprende supuestos distintos. Además, a su juicio, la recurrente en casación no acreditó que las facturas no hubieran sido pagadas total o parcialmente, sino que se limitó a alegar tal circunstancia. Asimismo, todas las destinatarias de las facturas en cuestión habían deducido el IVA como parte del precio de las entregas o prestaciones, de modo que la devolución del impuesto facturado por el proveedor o prestador de servicios implicaría ciertamente una pérdida de ingresos fiscales.

24. CRG impugnó sin éxito la resolución de compensación y devolución ante el Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria). El órgano jurisdiccional calculó el plazo establecido con carácter general en el artículo 129 del DOPK a partir de la fecha en que se indicaba el IVA en las facturas en cuestión. Por tanto, consideró que la solicitud de devolución presentada el 7 de febrero de 2020 era inadmisible por haberse formulado tardíamente. CRG interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada en primera instancia el 16 de febrero de 2021 ante el órgano jurisdiccional remitente.

25. Durante el examen del fondo del recurso de casación interpuesto contra la resolución de compensación y devolución, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) llegó, en cambio, a la conclusión de que la resolución del litigio requiere una interpretación de normas de la Unión Europea.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y cuestiones prejudiciales

26. En consecuencia, el 4 de mayo de 2022, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que conoce del litigio, planteó 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 prescripción 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 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?»

27. La Administración tributaria búlgara y la Comisión Europea han formulado observaciones escritas sobre estas cuestiones en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia. Estas mismas partes, conjuntamente con la República de Bulgaria, participaron en la vista celebrada el 12 de mayo de 2023.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales

28. Las seis cuestiones prejudiciales pueden clasificarse en cuatro grupos. Así, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en qué medida un Estado miembro puede hacer uso de la facultad atribuida en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA en caso de impago total o parcial y si el artículo 90, apartado 1, es directamente aplicable (cuestiones prejudiciales primera y cuarta; véase la sección B.).

29. La tercera cuestión prejudicial hace referencia al momento concreto a partir del cual un sujeto pasivo puede reducir la base imponible al amparo del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (véase a este respecto la sección C.).

30. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en suma, por las modalidades de regularización de la base imponible por el sujeto pasivo (cuestiones prejudiciales segunda y quinta). Ha de elucidarse aquí si, antes de que el proveedor regularice la base imponible, debe rectificarse también la factura emitida originariamente al destinatario de la prestación o si cuando menos debe ponerse en conocimiento de dicho destinatario la regularización de la base imponible. A fin de cuentas, la deducción del IVA soportado por este último era demasiado elevada si nunca pagó el importe de la factura (véase a este respecto la sección D.).

31. Mediante la sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si y a partir de cuándo el Estado miembro debe abonar intereses de demora en caso de modificación de la base imponible. En el presente asunto, CRG reclama el pago de los intereses devengados desde la emisión de la factura y la falta de pago de la misma, pese a que no se procedió a la regularización de la base imponible hasta febrero de 2020 (véase a este respecto la sección E.).

32. Ha de aclararse con carácter preliminar que 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.[3] Sin embargo, es evidente que el procedimiento principal versa sobre entregas y prestaciones de 2006, esto es, anteriores a la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión, que tuvo lugar el 1 de enero de 2007.

33. Al igual que el Tribunal de Justicia ya ha aclarado en relación con la regularización de las deducciones con arreglo a los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA,[4] mediante la reducción de la base imponible se pretende regularizar la deuda tributaria nacida en el pasado. Por tanto, la regularización dirigida a la reducción de la base imponible está ligada indisociablemente a la exigibilidad de las cuotas del impuesto. Por consiguiente, circunstancias que aparecen después de la adhesión de un Estado miembro a la Unión no permiten al Tribunal de Justicia interpretar la Directiva sobre el IVA, si la correspondiente entrega de bienes o la prestación de los servicios que permiten exigir el impuesto se realizó antes de la referida adhesión.[5] Por tanto, en la medida en que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente versan sobre la regularización de la deuda tributaria por entregas y prestaciones realizadas en 2006, el Tribunal de Justicia carece de competencia para responder a las mismas.

[3] Sentencias de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartado 30, y de 27 de junio de 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500), apartados 17 y ss.

[4] Sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500), apartados 27 y ss.

[5] En este sentido, véase la sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500), apartado 31.

B. Alcance del artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA

34. Mediante sus cuestiones primera y cuarta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en qué medida un Estado miembro puede hacer uso de la facultad contemplada en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA. El artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva prevé que, entre otros, en los casos de impago total o parcial 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. Sin embargo, el artículo 90, apartado 2, de esta Directiva permite a los Estados miembros establecer excepciones en caso de impago total o parcial.

1. ¿Es posible excluir la reducción de la base imponible?

35. Según el órgano jurisdiccional remitente, Bulgaria ha hecho uso de la posibilidad de establecer excepciones y ha excluido por completo la posibilidad de regularizar la base imponible en caso de impago total o parcial.

36. Esta situación no es compatible con la Directiva sobre el IVA. Cuando menos desde la sentencia dictada en 2017 por el Tribunal de Justicia en el asunto Enzo Di Maura, ha quedado aclarado que los Estados miembros, aunque tienen la posibilidad de introducir excepciones a la regularización de la base imponible prevista en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, no han recibido del legislador de la Unión la facultad de excluirla pura y simplemente.[6] En particular, solo se hará uso de la facultad de establecer excepciones contemplada en el apartado 2 en caso de incertidumbre respecto al carácter definitivo del impago de una factura. No regula la cuestión de *si*, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible.[7]

37. Por un lado, el legislador búlgaro puede eliminar para el futuro esta situación contraria al Derecho de la Unión contemplada en el Derecho búlgaro. Atendiendo a las declaraciones realizadas en la vista, se ha procedido a una modificación legislativa en tal sentido con efectos a partir del 1 de enero de 2023. Por otro lado, esta situación puede subsanarse mediante una interpretación conforme a la Directiva, siempre y cuando el Derecho búlgaro pueda interpretarse en consecuencia. Esto último habrá de evaluarlo el órgano jurisdiccional remitente, si bien no parece que tal interpretación sea posible. La tercera posibilidad consiste en una aplicación directa del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA a favor del sujeto pasivo.

2. Aplicabilidad directa del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA

38. Como el Tribunal de Justicia ya ha declarado en reiteradas ocasiones,[8] aunque el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, esta circunstancia no

6 Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 20, y sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 21, que versa sobre la disposición predecesora, de igual contenido.

7 Sentencias de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 28; de 11 de junio de 2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464), apartado 24; de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 21, y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 22; véanse también, en términos similares, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 20, y la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartados 36 y ss.

8 Sentencias de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 38, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 34.

afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo. Así pues, es directamente aplicable. [9]

39. Por otro lado, el Tribunal de Justicia sostuvo en una sentencia de 2014 que los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, un derecho a reducir su base imponible del IVA en caso de impago total o parcial del precio si el Estado miembro de que se trata decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva. [10] Por consiguiente, CRG no podría regularizar la base imponible invocando el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y se vería obligado a interponer una acción por responsabilidad del Estado contra Bulgaria.

40. Sin embargo, al igual que el órgano jurisdiccional remitente, considero que, habida cuenta de la posterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la plasmada en los asuntos Enzo Di Maura y UniCredit Leasing, [11] la sentencia antes citada debe matizarse. Como ya se ha señalado antes (punto 36), la facultad de establecer excepciones contempladas en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros únicamente tener en cuenta, en caso de impago total o parcial del precio, la incertidumbre acerca del carácter permanente o meramente provisional del impago. Ello permitiría, por ejemplo, prever ciertas modalidades en cuanto al momento hasta el cual cabrá considerar que la incertidumbre es provisional. Ahora bien, no permite excluir, por principio, la regularización de la base imponible.

41. Por consiguiente, la aplicabilidad directa del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA quedará excluida únicamente cuando el Estado miembro de que se trate haya querido hacer uso de la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva (de un modo conforme con la misma). [12] Tal será el caso únicamente cuando la excepción que establezca este Estado miembro siga permitiendo, por principio, la regularización en caso de impago total o parcial del precio. Ahora bien, Bulgaria no ha permitido regularización alguna en caso de impago, por lo que no ha querido acogerse a la facultad de establecer excepciones contemplada en el Derecho de la Unión. En consecuencia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA puede aplicarse directamente.

3. Limitación temporal del derecho a la reducción de la base imponible

42. Dado que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA —y, a juicio del Tribunal de Justicia, también el artículo 273 de esta Directiva— no precisa, aparte de los límites que fija, ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, procede señalar que estas disposiciones les confieren un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados miembros a efectos de proceder a una reducción de la base imponible. [13]

9 Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 31, y sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartados 51 y 52.

10 Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 23, acríticamente reiterado en la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 39.

11 Sentencias de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887).

12 En este sentido apuntan también las sentencias de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 38, y de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartado 65.

13 Sentencias de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartado 39; de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 42, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 37.

43. Este margen de apreciación de que disfrutan los Estados miembros comprende también, a mi juicio, una limitación temporal de la regularización de la base imponible. Como ha declarado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión no exige que pueda presentarse una solicitud de devolución sin sujeción a limitación temporal alguna. Antes bien, ello sería contrario 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 con la Administración tributaria. [14]

44. Por consiguiente, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA no se opone en principio a que en el Derecho nacional se establezca una limitación temporal al derecho a la reducción de la base imponible.

4. Requisitos para la fijación de un plazo, conforme al Derecho de la Unión, para la reducción de la base imponible

45. La fecha a partir de la cual comience a correr dicho plazo se determinará por el Derecho nacional, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y efectividad. [15] En particular, el principio de efectividad exige que la limitación temporal de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se cohoneste con los principios de la normativa sobre el IVA establecidos en el Derecho de la Unión.

46. En primer lugar, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA constituye la expresión de un *principio fundamental de la Directiva sobre el IVA*. Según dicho principio, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida. Además, el corolario de este principio consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo. [16] Este principio obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente. [17]

47. En segundo lugar, ha de observarse el principio de neutralidad fiscal. Este constituye un principio derivado del carácter de impuesto sobre el consumo. [18] Implica, entre otras cosas, que la empresa, en cuanto actúa como recaudador por cuenta del Estado, en principio, ha de quedar libre por completo de la carga final del IVA, [19] en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta. [20]

[14] Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 23.

[15] Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 23; véanse también, en este sentido, las sentencias de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartados 16 y 17 y jurisprudencia citada, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada.

[16] Sentencias de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 25; de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818), apartado 41; de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 21; de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 35, y de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15.

[17] Así se afirma expresamente en las sentencias de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 31, y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 26.

[18] El Tribunal de Justicia habla en la sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 43, de un principio de interpretación.

[19] Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

[20] Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

48. Sin embargo, de conformidad con el artículo 63 de la Directiva sobre el IVA, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. No resulta decisivo el hecho de que el destinatario haya pagado también la contraprestación (el denominado criterio del devengo). Ahora bien, si la empresa proveedora, en virtud de la técnica de tributación, está obligada a pagar durante años un IVA que no ha podido cobrar, esta prefinanciación gravará a la empresa en una medida notable. Por tanto, no cabrá hablar de una perfecta [21] neutralidad del IVA.

49. En tercer lugar, la prefinanciación del IVA afecta a los derechos fundamentales del sujeto pasivo (por ejemplo, a la libertad profesional, a la libertad de empresa y al derecho fundamental de propiedad: artículos 15, 16 y 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales). Además, puede haber una desigualdad de trato, a efectos del artículo 20 de la Carta, frente a las empresas a las que no les es exigible el impuesto, conforme al artículo 66, letra b), de la Directiva sobre el IVA, hasta que se lleva a cabo la contraprestación (el denominado criterio de caja).

50. A la vista de estos principios de Derecho de la Unión, una limitación admisible de la posibilidad de reducir la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA presupone, en consecuencia, que el plazo esté vinculado a una fecha a partir de la cual el sujeto pasivo podía hacer uso también del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. Únicamente en ese caso se tendrá en cuenta la idea de que el sujeto pasivo «solo» actúa como recaudador por cuenta del Estado [22] y, por consiguiente, no adeuda más impuestos de los que realmente haya podido recaudar. Si este plazo ha de fomentar también la seguridad jurídica (véase a este respecto el punto 43 de las presentes conclusiones), esta fecha también debe poder conocerla el sujeto pasivo.

51. La fecha de ejecución de la prestación o de facturación —que se tomó como referencia en la primera instancia del procedimiento principal— resulta inadecuada a tal fin. [23] En tal momento, el sujeto pasivo dará por cierto, por regla general, que es el precio pactado el que se pagará. Por consiguiente, no concurren los requisitos del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

52. El legislador nacional puede elegir conforme a su libre apreciación el momento de referencia para el cómputo del plazo de prescripción. Podrá elegir el momento más temprano de la reducción de la base imponible (probabilidad suficiente de que el destinatario de la prestación no pague —por ejemplo, impago pese al oportuno requerimiento—) o el momento más tardío (probabilidad rayana en la seguridad de que el destinatario de la prestación no pagará —por ejemplo, conclusión del procedimiento de insolvencia—).

53. Sin embargo, a falta de tal elección —como ocurre en el caso de autos— solo puede tenerse en cuenta el último momento posible para el comienzo de un plazo de prescripción. Así se desprende ya del auto del Tribunal de Justicia dictado en el asunto FGSZ. [24] Cuando un Estado miembro ha previsto que el derecho de un acreedor a obtener la reducción de la base imponible prevista en el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA está sujeto a un plazo de prescripción, «dicho plazo debe

[21] Así se afirma en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 23.

[22] Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

[23] Así se afirma expresamente también en el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 27, que refiere a las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 51, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 44.

[24] Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 28 y parte dispositiva.

comenzar a correr no a partir de la fecha de ejecución de la obligación de pago inicialmente prevista, sino a partir de la fecha en la que el crédito se haya convertido en definitivamente incobrable».

54. Esta conclusión es extrapolable al presente asunto. El único plazo previsto en el Derecho búlgaro es el plazo general contemplado en el artículo 129, apartado 1, del DOPK, cuyo comienzo está vinculado al nacimiento del derecho a devolución. La normativa búlgara no contempla un régimen especial para determinar el momento en que nace el derecho a devolución derivado de la reducción de la base imponible conforme al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

55. Sin embargo, cuando un Estado miembro priva, en vulneración del Derecho de la Unión, al sujeto pasivo de la posibilidad de reducir la base imponible en caso de impago, el plazo general de prescripción no podrá comenzar a correr hasta la fecha más tardía (véase el punto 52 anterior). Tal será el momento en el que conste con una probabilidad rayana en la seguridad —como también ha alegado la Comisión— que ya no cabe contar con que se realice el pago, esto es, el momento de conclusión del procedimiento de insolvencia. Por tanto, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se opone en el caso de autos a un plazo de prescripción vinculado a un momento anterior.

5. Conclusión provisional

56. El artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA es directamente aplicable si el Estado miembro hace uso de la posibilidad de establecer excepciones, contemplada en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva, de un modo tan erróneo que no tiene en cuenta la incertidumbre relativa al carácter definitivo del impago, sino que excluye por completo la reducción de la base imponible (respuesta a la cuarta cuestión prejudicial).

57. A este respecto, el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no se opone a un plazo de prescripción adecuado cuando este solo comienza a correr en el momento en que el sujeto pasivo, en el supuesto de impago total o parcial del precio, ha podido reducir la base imponible, o bien en un momento posterior a aquel. Sin embargo, no será compatible con el artículo 90 de esta Directiva un plazo de prescripción que comience a correr a partir de la prestación del servicio o de la emisión de la factura. A falta de una concreción legal de ese momento, el plazo de prescripción solo podrá comenzar a correr a partir del momento en el que, con una probabilidad rayana en la seguridad, el crédito se haya convertido en incobrable (respuesta a la primera cuestión prejudicial).

C. Momento de la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial

58. Ahora bien, la pregunta decisiva —que también suscita el órgano jurisdiccional remitente en la tercera cuestión prejudicial— es la de cuándo puede procederse, en beneficio del sujeto pasivo, a una reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA en caso de impago total o parcial.

59. En relación con el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, el Tribunal de Justicia habla de un «derecho a reducir la base imponible».[25] Este derecho beneficia al sujeto pasivo. Así pues, un sujeto pasivo podrá reclamar una reducción de la base imponible cuando considere que ya no cabe contar con que el pago se realice en una fecha previsible. Ahora bien, no existe obligación alguna de ejercer tal derecho. Además, podrá seguir anticipando el IVA si, y porque, da por cierto que su cliente realizará próximamente el pago.

60. Por consiguiente, el sujeto pasivo es el único que puede apreciar si, en un plazo previsible, el pago todavía puede efectuarse o si ya no se efectuará. Si este es el caso, también habrá de atenderse a su declaración sobre cuándo, desde su punto de vista, puede presumirse que el impago es «definitivo». Esta declaración se realiza en el contexto del período de liquidación entonces en curso.

61. A fin de cuentas, la reducción de la base imponible de una operación del proveedor dependerá, pues, de su decisión y de su declaración. Ello no es posible con carácter retroactivo, pues, hasta que se realice esta declaración, en un sistema de autoliquidación (esto es, un sistema en el que es el propio sujeto pasivo quien calcula y determina su deuda tributaria) se presume que el sujeto pasivo sigue considerando que el pago del precio se realizará en un momento suficientemente cercano.

62. Habría de observarse otra cosa únicamente si en la legislación nacional se previera una fecha concreta y razonable a partir de la cual se puede conceder, con carácter general, la reducción de la base imponible. Sin embargo, en este caso, tal fecha no se da. Por consiguiente, no existe una fecha concreta en la que deba realizarse la reducción de la base imponible. Antes bien, existe un período en el que el sujeto pasivo podrá ejercitar su derecho a la reducción de la base imponible.

1. Momento límite para proceder a la reducción de la base imponible

63. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia,[26] el momento límite a partir del cual el sujeto pasivo puede proceder a una reducción de la base imponible es el momento en el que consta con seguridad que no se pagará la operación ejecutada. Tal momento puede ser, por ejemplo, la conclusión del procedimiento de insolvencia del destinatario de la prestación. Sin embargo, la reducción de la base imponible no puede depender únicamente de que el procedimiento concursal concluya sin éxito.[27]

64. A tal respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que resulta desproporcionado atender al carácter «definitivamente incobrable» de un crédito,[28] máxime cuando los posteriores pagos pueden incrementar de nuevo la base imponible. Además, una responsabilidad objetiva del prestatario iría más allá de lo necesario para proteger los derechos de la Hacienda Pública.[29] Lo mismo cabrá observar respecto a una prefinanciación a más largo plazo, en la que no concurra responsabilidad objetiva, de un impuesto no cobrable (por ejemplo, a lo largo de un período de

[25] Auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 19, sentencias de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 44, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 39.

[26] En este sentido se pronuncia también el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); véase también la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 27 y 28.

[27] Sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 29.

[28] Sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 27.

[29] Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 42, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 48.

varios años, como, por ejemplo, hasta la conclusión de un procedimiento concursal). A mi juicio, la fecha de prescripción de la acción para reclamar conforme al Derecho civil el pago también podría ser ese momento límite. A tal respecto, cabe suponer que el beneficiario de la prestación —que no ha pagado hasta la fecha— ya no pagará, con más motivo, un crédito ya prescrito.

65. Sin embargo, habida cuenta de su función de recaudador del impuesto, de sus derechos fundamentales y del principio de neutralidad, el sujeto pasivo deberá disfrutar también de la posibilidad de reducir la base imponible en un momento anterior.

2. Fecha más temprana para proceder a la reducción de la base imponible

66. Hasta ahora, no existen decisiones del Tribunal de Justicia que determinen el momento más temprano a partir del cual pueda afirmarse que se da un impago total o parcial que permita proceder a la reducción de la base imponible a efectos del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. A mi juicio, para responder a esta cuestión, habrá de atenderse a los artículos 66, letra b), y 194 y siguientes de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de igualdad de trato (artículo 20 de la Carta). Estas disposiciones exigen que haya una posibilidad *rápida* de reducir la base imponible.

67. De conformidad con el artículo 66, letra b), de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros pueden disponer que el IVA sea exigible, por lo que se refiere a ciertas categorías de sujetos pasivos (por ejemplo, en función del importe de la operación), en el momento del «cobro del precio» («criterio de caja»). En ciertos casos al menos, los Estados miembros han hecho uso de esa posibilidad. También han de tomarse en consideración las prestaciones respecto de las cuales la Directiva sobre el IVA prevé o permite el traslado de la condición de sujeto pasivo al destinatario de la prestación (véanse los artículos 194 y siguientes de la Directiva sobre el IVA). Las empresas que llevan a cabo esas operaciones —por ejemplo, prestaciones de servicio a empresas con domicilio en el extranjero— no están obligadas a anticipar el IVA. Estos últimos sistemas están dirigidos, en un sentido más amplio, a simplificar las tareas de la Administración tributaria.

68. Una empresa que, en el ámbito de aplicación del criterio del devengo —es decir, el impuesto se devenga con independencia de si se ha producido el pago—, debe abonar impuestos durante un período prolongado tiene ya una desventaja evidente si compite con una empresa a la que se aplica el criterio de caja y que no abona el impuesto hasta que no cobra el precio convenido. Lo mismo sucede en relación con las empresas que únicamente efectúan operaciones a las que se aplica el traslado de la deuda tributaria al destinatario de la prestación. Ahora bien, este trato desigual solo podrá estar justificado, a la vista del Derecho primario, en particular de la Carta, si el período durante el cual se adelanta el pago no es demasiado prolongado.

69. A la hora de interpretar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, habrá de tenerse también en cuenta que nunca deja de ser posible, conforme a la normativa tributaria, incrementar *a posteriori* la base imponible.[30] En efecto, si, en un momento posterior (por ejemplo, durante o después de la conclusión de un procedimiento de insolvencia), se efectuase un pago a favor de la empresa, la deuda tributaria deberá incrementarse oportunamente en tal momento. Ello ya se desprende del artículo 73 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual en la base imponible está comprendido todo lo que el destinatario de la prestación o un tercero paguen con cargo a esa operación.

[30] Así se afirma también en la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 27.

70. Una reducción de la base imponible, sin perjuicio de un incremento en caso de que posteriormente tenga lugar el pago, resulta para el sujeto pasivo menos gravosa y, por tanto, más proporcionada que un anticipo del impuesto, que puede prolongarse durante años, hasta que se inicie o concluya un procedimiento concursal. [31]

71. En la normativa sobre el IVA no cabe establecer sin más una diferenciación entre créditos cuyo impago se constata con carácter definitivo y los créditos en los que ocurre lo contrario. Ello se debe a que, conforme al espíritu de la Directiva sobre el IVA, no puede existir un impago «definitivo». Lo excluye el tenor del artículo 73 de la Directiva sobre el IVA, con arreglo al cual la base imponible comprende también *pagos de un tercero*, por lo que es independiente de la solvencia o de la existencia del deudor. [32] Además, la normativa del IVA no se basa en la existencia de una pretensión ejecutable, como muestran la imposición del pago de una propina, [33] de un pago en exceso debido a un error o del pago de una deuda de honor. [34] Lo que existe siempre, pues, es tan solo una *cierta probabilidad de impago*, que aumenta a medida que el impago se prolonga en el tiempo y puede concretarse con más detalle mediante las circunstancias del impago (véanse a este respecto los puntos 63 y ss. anteriores).

72. Lo único decisivo es, pues, si un crédito no se puede cobrar durante un período prolongado. Tal imposibilidad de cobro puede darse también en el caso de que el deudor se niegue formalmente a pagar. Si, por ejemplo, el deudor niega expresamente la propia existencia del crédito o su cuantía, existirá ya una alta probabilidad de que, durante un largo período, el crédito no se cobrará o solo se cobrará en parte.

73. Por otro lado, en un sistema de recaudación indirecta del impuesto, el Estado «cobra» el IVA por medio del sujeto pasivo. Por tanto, habrán de tenerse en cuenta las medidas que estén al alcance del sujeto pasivo y que le sean exigibles. Cuáles sean las medidas que, a tal respecto, pueden exigirse a una empresa en cada Estado miembro antes de que pueda regularizar su deuda tributaria por un impago del precio dependerá de las circunstancias que se den en dicho Estado. El Tribunal de Justicia solo podrá facilitar elementos de referencia al respecto.

74. Así, el Estado miembro podrá exigir pruebas acerca de un impago que probablemente vaya a prolongarse durante un largo período. No basta la mera afirmación de tal circunstancia. Sería igualmente proporcionado establecer un plazo adecuado en caso de impago [por ejemplo, por analogía con el artículo 3, apartado 3, letra b), de la Directiva 2011/7/UE, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, [35] transcurridos treinta días después de la fecha de recepción de la factura o también, por ejemplo, catorce días desde la recepción de la solicitud], a partir del cual podrá afirmarse que se da una situación de impago en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA si no existen indicios que apunten en sentido contrario.

[31] Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 27 y 28.

[32] Así, ya se ha dado el caso de que un banco ha liquidado los créditos de los comerciantes cuyo cliente se ha declarado insolvente, con el fin de evitar mayores perjuicios a su imagen [compárese con el asunto sometido al Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), sentencia de 19 de octubre de 2001, V R 75/98, UR 2002, p. 217].

[33] Sentencia de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia (C-404/99, EU:C:2001:192), apartados 40 y ss.

[34] Sentencia de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494), apartados 21 y ss.

[35] Directiva 2011/7/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011 (DO 2011, L 48, p. 1).

75. Lo decisivo es, a mi juicio, que el sujeto pasivo pueda demostrar ante la Administración tributaria que existe una probabilidad razonable [36] de que el impago tenga carácter permanente, pese a que haya intentado cumplir su función de recaudador por cuenta del Estado. En cambio, la obligación de proceder judicialmente al cobro de créditos, posiblemente sin valor, en beneficio del Estado, que ocasiona costes considerables, no es compatible ni con el principio de neutralidad ni con el principio de proporcionalidad.

76. Por regla general, se exige que se intente cobrar el crédito antes de la regularización de la base imponible. Ello resulta proporcionado siempre que no existan indicios de que tal intento será, de todos modos, infructuoso o poco rentable. En tal medida, el sujeto pasivo podrá decidir con sus actos el momento en que ejercitará su «derecho a reducir la base imponible» dentro del margen temporal antes expuesto.

3. Conclusión provisional

77. Para determinar el momento a partir del cual un sujeto pasivo, en caso de impago total o parcial de conformidad con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, puede proceder por vez primera (fecha más temprana) a reducir la base imponible, habrá de atenderse a la situación que se dé en el respectivo Estado miembro y a las circunstancias del caso concreto, que deberá apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

78. A tal respecto, el principio de neutralidad prohíbe que el impuesto se anticipe durante un período desproporcionadamente prolongado, siempre que el sujeto pasivo (proveedor) haya adoptado todas las medidas razonables para desempeñar su función de recaudador del impuesto por cuenta del Estado. Esto último presupone, en principio, que haya requerido infructuosamente el pago (requerimiento) al destinatario de la prestación. Ahora bien, no es necesario que se haya incoado sin éxito un procedimiento judicial, que se haya abierto o que haya concluido un procedimiento concursal sobre el patrimonio del destinatario de la prestación (respuesta a la tercera cuestión prejudicial).

D. Modalidades de reducción de la base imponible por el sujeto pasivo

79. El artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA —y, a juicio del Tribunal de Justicia, [37] también el artículo 273 de esta misma Directiva— confiere a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados miembros a efectos de proceder a una reducción de la base imponible. [38] Sin embargo, estas medidas 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 afecten negativamente a la neutralidad del IVA. [39]

[36] Véase ya, a este respecto, la sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 48.

[37] Véanse las sentencias de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 35; de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 42, y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 33.

[38] Sentencias de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 32; de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 42, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 37.

[39] Sentencias de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 33; de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 43, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 38.

80. En consecuencia, se admitirán únicamente exigencias formales en relación con la prueba de que, tras la ejecución de la operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. [40]

1. ¿Es necesario rectificar la factura?

81. Lo anterior no comprende una rectificación de la factura. Para acreditar que no se ha efectuado el pago, serán medios adecuados un escrito de requerimiento, una demanda o una denegación del pago por escrito *por parte del destinatario de la prestación*, pero no una rectificación de la factura *por el proveedor*.

82. A ello se le añade que —como ya se ha señalado en el punto 71 de las presentes conclusiones— el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no exige un impago definitivo en el sentido de la normativa sobre el IVA. Como pone de manifiesto el artículo 73 de dicha Directiva, los posteriores intentos de ejecución que prosperen incrementarán de nuevo la base imponible. Si se obligase al proveedor a rectificar la factura, esto podría interpretarse, desde la perspectiva del Derecho civil, como una posible renuncia al crédito.

83. Además, la Directiva sobre el IVA reconoce la necesidad de proceder a una rectificación de una factura únicamente [41] si el proveedor desea liberarse de su deuda tributaria de conformidad con el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. Ahora bien, a diferencia de cuanto ha afirmado la Administración tributaria búlgara en la vista, el artículo 203 de esta Directiva carece de pertinencia en el presente asunto. Este artículo comprende únicamente el supuesto de mención indebida (y por tanto errónea) y demasiado elevada de la cuota tributaria, como ha aclarado recientemente el Tribunal de Justicia. [42] En el caso de autos, sin embargo, las facturas originales no recogen una cuota del IVA incorrecta. Este importe y la factura del proveedor en su totalidad no devienen incorrectos debido al impago unilateral del precio por el destinatario de la prestación. Por tanto, no ha de ser rectificada.

84. Esta circunstancia distingue el presente supuesto —contrariamente a cuanto sostiene Bulgaria — de aquel sobre el que trataba la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto Kraft Foods Polska. [43] Ese asunto versaba sobre la cuestión de la reducción de la base imponible en virtud de los descuentos concedidos *a posteriori* por el proveedor. Por tanto, cambiaba la contraprestación pactada, que debía mencionarse en la factura. Así pues, en aquel asunto cabía afirmar que la prueba de recepción de una factura rectificada puede constituir en principio una modalidad posible en el sentido del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA. [44]

[40] Véanse, en términos similares, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), apartado 19, y las sentencias de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 44, y de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 39.

[41] Véanse las sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 49, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

[42] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 23, en el que se hace referencia a mis conclusiones presentadas en este mismo asunto (C-378/21, EU:C:2022:657), punto 26.

[43] Sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

[44] Sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 33.

85. Ahora bien, si se lee más detenidamente la sentencia, a lo que atendía primordialmente el Tribunal de Justicia era a la prueba de la información del destinatario de la prestación, para que este pudiera rectificar su eventual deducción del impuesto,[45] dado que adeudaba un precio inferior en virtud del descuento. Sin embargo, el destinatario de la prestación que no ha pagado la factura sigue adeudando el mismo precio. No es necesario que sea informado a este respecto. Y tampoco tiene que ser informado de que ha practicado una deducción del impuesto excesivamente elevada (véase a este respecto el punto 90 de las presentes conclusiones), pues ya sabe que no ha pagado.

86. Dado que no tiene ningún sentido rectificar una factura correcta (ni siquiera en caso de impago de la misma), la Directiva sobre el IVA se opone a una obligación en tal sentido.

2. ¿Es necesario informar a la Administración tributaria o al destinatario de la prestación?

87. Por consiguiente, solo queda por elucidar si los Estados miembros pueden establecer, al transponer el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, que no se permitirá la reducción de la base imponible en caso de impago antes de que ello se ponga en conocimiento del destinatario del bien o del servicio, si este es un sujeto pasivo. En este sentido parece apuntar la quinta cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional remitente, pues indica expresamente que el objetivo de estas medidas consiste en regularizar la deducción inicialmente practicada por el destinatario de la prestación.

88. Así, las autoridades tributarias —como se expone en la resolución de remisión— en principio solo quieren reducir la base imponible del proveedor una vez que se haya regularizado la deducción del impuesto del destinatario de la prestación. El trasfondo de la cuestión relativa al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA lo constituyen, pues, los artículos 184 y siguientes de la misma. Mientras que el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA regula el derecho del proveedor a reducir la base imponible cuando, con posterioridad a la formalización de una operación, no recibe la contraprestación pactada o recibe únicamente una parte de la misma, el artículo 185 de dicha Directiva se refiere a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la otra parte de esa misma operación. Por tanto, estos dos artículos representan las dos caras de una misma operación económica.[46]

89. No obstante, los supuestos de regularización contemplados en el artículo 90, por un lado, y los artículos 184 y siguientes de la Directiva sobre el IVA, por otro, son independientes entre sí. En efecto, se refieren a sujetos pasivos distintos.[47] Así, «el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo».[48]

[45] Sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartados 32 y 41.

[46] En este sentido, véanse también las sentencias de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 37, y de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 35.

[47] Sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 42, en el que se hace referencia expresa a mis conclusiones presentadas en el asunto E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:424), puntos 58 a 60; así se afirma expresamente en la sentencia de 28 de mayo de 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403), apartados 41 y 43.

[48] Sentencia de 28 de mayo de 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403), apartado 41.

90. Esta obligación de rectificación que incumbe al destinatario de la prestación existe con plena independencia de la potencial comunicación del prestatario al destinatario y, por regla general, existirá ya antes de la misma. Como ya he expuesto más detalladamente en otro lugar, [49] la deducción pretende liberar al destinatario del gravamen del IVA. [50] Ahora bien, si, como ocurre en el presente asunto, no se ha realizado el pago, el destinatario no se verá gravado por el IVA. Por tanto, el propio destinatario deberá rectificar rápidamente su deducción, de conformidad con los artículos 184 y ss. de la Directiva sobre el IVA, si no quiere ser acusado de fraude fiscal.

91. Con todo, la reducción de la base imponible de un proveedor permite a las *autoridades tributarias* revisar entonces la deducción del impuesto soportado practicada por el destinatario y, en su caso, efectuar una rectificación conforme a los artículos 184 y ss. de la Directiva sobre el IVA. A tal respecto, será ciertamente de ayuda una *comunicación a las autoridades tributarias* en el marco de la rectificación de la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA. El artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no impediría, pues, que el sujeto pasivo tuviera una obligación especial y adicional de informar a las autoridades tributarias. Sin embargo, no se está aquí en presencia de una obligación de comunicación a las autoridades tributarias, sino al destinatario de la prestación. [51]

92. Conforme al principio de proporcionalidad, tal obligación de comunicación al destinatario de la prestación habría de ser adecuada, en cuanto modalidad en el marco del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, para lograr los objetivos perseguidos por la misma y no debe exceder de lo necesario para alcanzarlos. [52]

93. Comunicar al destinatario de la prestación que el proveedor pretende reducir la base imponible conforme al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA indica que no ha recibido la contraprestación una vez formalizada la operación. Que no ha pagado lo sabe el propio destinatario de la prestación, como también sabe que, por ello, no tiene derecho a practicar la deducción. Por tanto, tal comunicación tendrá, a lo sumo, una función de recuerdo o advertencia. En consecuencia, su idoneidad es dudosa.

94. No obstante, habida cuenta de la escasa carga que supone para el proveedor, el Tribunal de Justicia [53] ha considerado que la obligación de comunicación es, en principio, proporcionada. Sin embargo, en su motivación, el Tribunal de Justicia alegó que se debe «permitir al Estado miembro actuar dentro de los plazos establecidos […] para recuperar el IVA soportado que ese mismo deudor [observación: el destinatario de la prestación] haya podido deducir». [54] Ahora bien, no ha de elucidarse aquí cómo una comunicación remitida al destinatario de la prestación —a la que no se aplicarán requisitos de forma específicos— puede permitir al Estado miembro actuar dentro de los plazos establecidos.

95. De todo punto inadecuada será tal obligación de comunicación al destinatario de la prestación si tal comunicación ya no resulta posible o carece de sentido, por ejemplo, porque se haya procedido a la cancelación registral del destinatario de la prestación tras la conclusión del

[49] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto HA. EN. (C-227/21, EU:C:2022:364), puntos 61 y ss., y en el asunto Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), puntos 44 y ss.

[50] Véanse también las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 64.

[51] Esto parece haberlo confundido también la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 38.

[52] Sentencias de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 47, y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 25.

[53] Sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartados 40 y ss.

[54] Sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 38.

procedimiento de insolvencia, porque aquel se haya trasladado a un domicilio desconocido o porque ya haya rectificado la deducción por él practicada. Por lo demás, facilitar información a la Administración tributaria sobre el destinatario de la prestación de que se trate en el marco de la reducción de la base imponible constituye el medio más adecuado y menos gravoso para permitir a dicha Administración controlar y rectificar a tiempo la deducción del impuesto practicada por el destinatario.

3. Conclusión provisional

96. Una obligación legal en virtud de la cual el proveedor debe informar al destinatario de la prestación de la modificación de la base imponible, con el fin de recordarle la modificación de la deducción del impuesto que, en su caso, aún deba realizar, es desproporcionada por falta de idoneidad. En consecuencia, los Estados miembros no podrán establecerla en el marco del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (respuesta a la quinta cuestión prejudicial). Además, la obligación de regularización previa de una factura correcta vulnera la Directiva sobre el IVA (respuesta a la segunda cuestión prejudicial).

E. Devengo de intereses por una reclamación de devolución debida a una reducción de la base imponible

97. Por tanto, lo único que queda por aclarar es el momento a partir del cual, en caso de que se regularice la reducción de la base imponible, el Estado miembro debe pagar los intereses devengados sobre la reclamación de devolución derivada de dicha reducción. En el presente asunto, CRG practicó una reducción de la base imponible en 2020, pero reclama con carácter retroactivo intereses devengados desde los años de emisión de las facturas (2006 a 2012).

98. 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.[55] Lo mismo sucede por lo que respecta a las devoluciones del IVA resultantes de una reducción de la base imponible del IVA con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.[56]

99. Como se ha señalado anteriormente (puntos 51 y ss.), el sujeto pasivo puede proceder a la reducción de la base imponible dentro de un determinado plazo, sin que el Derecho nacional tenga que establecer más pormenores. Lo decisivo será su declaración relativa al momento a partir del cual, desde su punto de vista, cabe suponer que el impago es «definitivo». Tal declaración se efectúa en el marco del período de liquidación en curso y no tiene carácter retroactivo (véanse los puntos 60 y ss. de las presentes conclusiones). Así pues, solo podrán devengarse intereses —tal como la Administración tributaria búlgara y la Comisión han señalado, en conclusión, acertadamente— a partir de dicha declaración.

100. Con anterioridad a ese momento existirá una base jurídica para proceder al ingreso de las cuotas del IVA en virtud del artículo 63 de la Directiva sobre el IVA. Tal base solo dejará de existir desde que conste con suficiente probabilidad que el impago es definitivo (artículo 90 de la Directiva sobre el IVA). Por consiguiente, incumbirá al sujeto pasivo comunicar el final de esta

[55] Sentencias de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros (C-844/19, EU:C:2021:378), apartado 40; de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), y de 28 de febrero de 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), apartado 25.

[56] Sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros (C-844/19, EU:C:2021:378), apartado 41. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto technoRent International y otros (C-844/19, EU:C:2021:58), punto 31.

prefinanciación y reclamar la devolución en el marco de la liquidación del impuesto. A partir de entonces, la Administración tributaria tendrá conocimiento de la base imponible reducida y de su obligación de devolución. En caso de impago, incurrirá en mora y deberá pagar intereses de demora.

101. Esta solución atiende también a la seguridad jurídica, pues evita a todas las partes un litigio sobre el pasado para determinar el inicio del devengo de intereses y, con ello, la fecha de la primera «imposibilidad de cobro», cuando en aquel momento el sujeto pasivo manifiestamente no percibía ninguna necesidad de proceder a la reducción de la base imponible.

102. Por consiguiente, no podrán devengarse intereses por la reclamación de devolución basada en una reducción de la base imponible desde la prestación del servicio o la emisión de la factura (en tal momento, el pago no era todavía incierto en el sentido del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA). Antes bien, los intereses se devengarán, como muy pronto, a partir del momento en el que el proveedor pueda suponer que ya no se efectuará el pago y haya declarado tal circunstancia en el marco de la liquidación del impuesto (respuesta a la sexta cuestión prejudicial).

VI. Propuesta de resolución

103. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) del modo siguiente:

«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, no se opone a un plazo de prescripción adecuado cuando este solo comienza a correr en el momento en que el sujeto pasivo, en el supuesto de impago total o parcial del precio, ha podido reducir la base imponible, o bien en un momento posterior a aquel. Sin embargo, no será compatible con el artículo 90 de esta Directiva un plazo de prescripción que comience a correr a partir de la prestación del servicio o de la emisión de la factura. A falta de una concreción legal de este momento, el plazo de prescripción solo podrá comenzar a correr a partir del momento en el que, con una probabilidad rayana en la seguridad, el crédito se haya convertido en incobrable.

2) Una obligación de regularización previa de una factura correcta como requisito para la reducción de la base imponible en caso de impago del precio vulnera la Directiva 2006/112.

3) Para determinar el momento a partir del cual un sujeto pasivo, en caso de impago total o parcial de conformidad con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, puede proceder por vez primera (fecha más temprana) a reducir la base imponible, habrá de atenderse a la situación que se dé en el respectivo Estado miembro y a las circunstancias del caso concreto, que deberá apreciar el órgano jurisdiccional remitente. A tal respecto, el principio de neutralidad prohíbe que el impuesto se anticipe durante un período desproporcionadamente prolongado, siempre que el sujeto pasivo (proveedor) haya adoptado todas las medidas razonables para desempeñar su función de recaudador del impuesto por cuenta del Estado. Esto último presupone, en principio, que el destinatario de la prestación haya requerido infructuosamente el pago (requerimiento) al destinatario de la prestación. Ahora bien, no es necesario que se haya incoado sin éxito un procedimiento judicial, que se haya abierto o que haya concluido un procedimiento concursal sobre el patrimonio del destinatario de la prestación.

4) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 es directamente aplicable si el Estado miembro hace uso de la posibilidad de establecer excepciones, contemplada en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva, de un modo tan erróneo que no tiene en cuenta la incertidumbre relativa al carácter definitivo del impago, sino que excluye por completo la reducción de la base imponible.

5) Una obligación legal en virtud de la cual el proveedor deba informar al destinatario de la prestación, en el supuesto de impago (total o parcial) del precio por este, de la modificación de la base imponible, con el fin de recordarle la modificación de la deducción del impuesto que, en su caso, aún deba realizar, es desproporcionada por falta de idoneidad. En consecuencia, los Estados miembros no podrán establecerla en el marco del artículo 90 de la Directiva 2006/112.

6) Se devengarán intereses por la reclamación de devolución basada en una reducción de la base imponible, como muy pronto, a partir del momento en el que el proveedor pueda suponer que ya no se efectuará el pago y haya declarado tal circunstancia en el marco de su liquidación del impuesto.»