Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 7 de abril de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Directiva 2006/112/CE — Insolvencia — Procedimiento de convenio concursal — Pago parcial de los créditos de IVA»

En el asunto C-546/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunale di Udine (Tribunal de Udine, Italia), mediante resolución de 30 de octubre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 2014, en el procedimiento incoado por:

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidación,

con intervención de:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader, el Sr. A. Rosas, la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidación, por el Sr. P. Bregalanti, avvocato;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Gavela Llopis, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Tomat, el Sr. A. Caeiros y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: italiano.

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de enero de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4 TUE, apartado 3, y de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de una solicitud de convenio concursal presentada por Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., en liquidación (en lo sucesivo, «Degano Trasporti»), ante el Tribunale di Udine (Tribunal de Udine, Italia).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a), c) y d), de la Directiva sobre el IVA, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, así como las importaciones de bienes.

4 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

5 A tenor del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [respeten] 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.»

Derecho italiano

6 El Real Decreto n.º 267, por el que se establecen las disposiciones reguladoras de la quiebra, el convenio concursal, la administración controlada y la liquidación forzosa administrativa (Regio Decreto n.º 267 recante «Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa»), de 16 de marzo de 1942 (GURI n.º 81, de 6 de abril de 1942), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley concursal»), regula, en sus artículos 160 y siguientes, el procedimiento de convenio concursal.

7 Mediante este procedimiento, que tiene por objeto evitar la declaración de quiebra, el empresario que se encuentre en una situación de crisis o de insolvencia propone a sus acreedores que se enajene su patrimonio para satisfacer íntegramente los créditos privilegiados y parcialmente los créditos ordinarios. No obstante, el convenio concursal podrá prever el pago parcial de determinadas categorías de créditos privilegiados cuando un experto independiente determine que éstos no se pagarían en una cuantía superior en caso de quiebra del empresario.

8 El procedimiento de convenio concursal, en el que participa el Ministerio Fiscal, se inicia a instancias del empresario ante el tribunal competente. Éste se pronuncia, en primer lugar, sobre la admisibilidad de la solicitud, previa comprobación de que concurren los requisitos legales del convenio concursal. A continuación, los acreedores a los que el deudor no proponga el pago íntegro de sus créditos deberán votar la propuesta de convenio concursal, que habrá de ser aprobada por los acreedores con derecho a voto que representen la mayoría del total de los créditos de los que sean titulares. Por último, si se alcanza esa mayoría, el tribunal ratificará el convenio concursal después de pronunciarse, en su caso, sobre las objeciones formuladas por los acreedores discrepantes y comprobar nuevamente que concurren los requisitos legales. El convenio concursal así ratificado será vinculante para todos los acreedores.

9 Por otra parte, el artículo 182 *ter* de la Ley concursal, titulado «Transacción en materia fiscal», establece que, mediante la propuesta a la que se refiere el artículo 160 de esa Ley, el deudor puede proponer el pago parcial o aplazado de los impuestos y créditos accesorios de la administración tributaria, así como de las cotizaciones y créditos accesorios reclamados por los organismos de seguridad social obligatoria, en lo que respecta a la parte de los créditos ordinarios, aunque no estén inscritos en el registro fiscal, con excepción de los impuestos que constituyan recursos propios de la Unión Europea. Sin embargo, por lo que atañe al IVA y a las retenciones practicadas pero no pagadas, la propuesta formulada por el deudor sólo puede prever un pago aplazado.

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 El 22 de mayo de 2014, Degano Trasporti presentó ante el órgano jurisdiccional remitente una solicitud de procedimiento de convenio concursal. Alegando una situación de crisis, desea liquidar así su patrimonio para satisfacer íntegramente a determinados acreedores privilegiados y pagar un porcentaje de sus deudas frente a los acreedores ordinarios y determinados acreedores privilegiados de rango inferior que, según ella, no podrían recuperar en cualquier caso la totalidad de sus créditos de llevarse a cabo un procedimiento de quiebra. Entre estos últimos créditos figura una deuda de IVA que Degano Trasporti propone pagar parcialmente, sin vincular esta propuesta a una transacción en materia fiscal.

11 El órgano jurisdiccional remitente, que debe pronunciarse sobre la admisibilidad de la solicitud de Degano Trasporti, señala, en particular, que el artículo 182 *ter* de la Ley concursal prohíbe que, en el marco de una transacción en materia fiscal, se acuerde un pago parcial de los créditos del Estado en concepto de IVA, considerados créditos privilegiados de rango 19, y únicamente autoriza un aplazamiento del pago de tales créditos.

12 Indica que, conforme a la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal de Casación, Italia), esta prohibición, pese a enunciarse en el artículo 182 *ter* de la Ley Concursal, que regula la transacción en materia fiscal, es válida en todos los casos y no pueden establecerse excepciones, ni siquiera en el contexto de una propuesta de convenio concursal. Según este último tribunal, esta interpretación del Derecho nacional se impone habida cuenta del Derecho de la Unión, en particular del artículo 4 TFUE, apartado 3, y de la Directiva sobre el IVA, según se interpretan en las sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Comisión/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente, establecida por el Derecho de la Unión, impide efectivamente el recurso a un procedimiento concursal distinto de la quiebra en el que el empresario en situación de insolvencia liquide todo su patrimonio para pagar a sus acreedores y pretenda abonar su deuda de IVA como mínimo en la cuantía de lo que pagaría en caso de quiebra.

14 En este contexto, el Tribunale di Udine (Tribunal de Udine) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los principios y normas establecidos en el artículo 4 TUE, apartado 3, y en la Directiva [IVA], conforme han sido interpretados en las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), Comisión/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), en el sentido de que se oponen a una norma interna (y por tanto, en el presente asunto, a la interpretación de los artículos 162 y 182 *ter* de la Ley concursal) en virtud de la cual puede admitirse una propuesta de convenio con los acreedores que prevea, en el marco de la liquidación del patrimonio del deudor, el pago únicamente parcial del crédito a favor del Estado en concepto de IVA, cuando no se ha utilizado el instrumento de la transacción en materia fiscal y cuando, sobre la base de una valoración efectuada por un experto independiente y tras el correspondiente control del órgano jurisdiccional, no sea previsible que dicho crédito pudiera satisfacerse por una cuantía superior en caso de liquidación por quiebra?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Dado que el órgano jurisdiccional remitente indica que plantea la presente petición de decisión prejudicial en la fase del examen de la admisibilidad de la solicitud presentada ante él, aunque la fase propiamente contenciosa del procedimiento de convenio concursal no empieza hasta después de la aprobación del convenio, cuando los acreedores minoritarios pueden formular oposición, ha de señalarse, con carácter preliminar, que tales circunstancias no obstan a la competencia del Tribunal de Justicia para conocer de la presente petición de decisión prejudicial.

16 En efecto, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie si ante ellos está pendiente un litigio y si deben adoptar su resolución en un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional (sentencias Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, apartado 21, y Torresi, C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088, apartado 19) y la elección del momento más oportuno para plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia es de su competencia exclusiva (véanse, en este sentido, las sentencias X, C-60/02, EU:C:2004:10, apartado 28, y AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, apartado 45).

17 Por lo tanto, el Tribunal de Justicia es competente para conocer de la presente petición de decisión prejudicial, aunque haya sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente en la fase del examen no contradictorio de la admisibilidad de la solicitud presentada ante él, por la que se propone iniciar un procedimiento de convenio concursal que, como resulta de las normas procesales nacionales expuestas en el apartado 8 de la presente sentencia, dará lugar, de ser admisible, a una decisión de carácter jurisdiccional, adoptada con la intervención del Ministerio Fiscal, una vez que el órgano jurisdiccional se haya pronunciado, en su caso, sobre las objeciones formuladas por los acreedores minoritarios.

18 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4 TFUE, apartado 3, y los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, interpretada en el sentido de que un empresario en situación de insolvencia puede presentar ante un tribunal una solicitud de inicio de procedimiento de convenio concursal para saldar sus deudas mediante la

liquidación de su patrimonio, en la que sólo proponga un pago parcial de una deuda de IVA acreditando mediante la valoración efectuada por un experto independiente que esa deuda no se pagaría en una cuantía superior en caso de quiebra del empresario.

19 A este respecto, ha de recordarse que de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA, así como del artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio (sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 37; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, apartado 20; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25, y WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 41).

20 En el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan (sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 38, y Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, apartado 21).

21 Sin embargo, este margen de apreciación está limitado por la necesidad de garantizar que los recursos propios de la Unión se perciban de forma eficaz y por la de no crear diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro de un mismo Estado miembro o con respecto a los otros Estados miembros. La Directiva sobre el IVA debe interpretarse de conformidad con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA. Toda acción de los Estados miembros relativa a la recaudación del IVA debe respetar este principio (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 39; Comisión/Alemania, C-539/09, EU:C:2011:733, apartado 74, y Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, apartado 22).

22 Los recursos propios de la Unión incluyen, en particular, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 163, p. 17), los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión. De este modo, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA dentro del respeto del Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos (sentencia Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 26 y jurisprudencia citada).

23 Habida cuenta de estas consideraciones, debe examinarse si admitir que un empresario en situación de insolvencia realice un pago parcial de un crédito de IVA, en el marco de un procedimiento de convenio concursal como el que establece la normativa nacional controvertida en el litigio principal, es contrario a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado en su territorio y la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión.

24 A este respecto, ha de hacerse constar que, como la Abogado General señaló en los puntos 38 a 42 de sus conclusiones, el procedimiento de convenio concursal, tal como lo describe el órgano jurisdiccional remitente y según se ha expuesto en los apartados 6 a 8 de la presente sentencia, está sujeto a requisitos de aplicación estrictos cuya finalidad es ofrecer garantías en lo que respecta, en especial, al cobro de los créditos privilegiados y, por tanto, de los créditos de IVA.

25 Así pues, en primer lugar, el procedimiento de convenio concursal implica que el empresario en situación de insolvencia liquide la totalidad de su patrimonio para saldar sus deudas. Si este patrimonio es insuficiente para pagar todos sus créditos, el pago parcial de un crédito privilegiado

sólo se admitirá si un experto independiente acredita que ese crédito no se pagaría en una mayor proporción en caso de quiebra del deudor. En consecuencia, el procedimiento de convenio concursal permite acreditar que, debido a la situación de insolvencia del empresario, el Estado miembro afectado no puede percibir su crédito de IVA en una mejor proporción.

26 En segundo lugar, toda vez que la propuesta de convenio concursal está sujeta al voto de todos los acreedores a los que el deudor no proponga el pago íntegro de su crédito y que debe ser aprobada por los acreedores con derecho a voto que representen la mayoría del total de los créditos de los que sean titulares, el procedimiento de convenio concursal ofrece al Estado miembro afectado la posibilidad de votar contra una propuesta de pago parcial de un crédito de IVA si no está de acuerdo con las conclusiones del experto independiente.

27 Por último, suponiendo que se apruebe la propuesta a pesar de este voto negativo, puesto que el convenio concursal debe ser ratificado por el tribunal ante el que se haya presentado la solicitud después de que éste se pronuncie, en su caso, sobre las objeciones formuladas por los acreedores discrepantes, el procedimiento de convenio concursal permite al Estado miembro afectado oponerse a un convenio que establezca un pago parcial de un crédito de IVA y a dicho órgano jurisdiccional ejercer un control.

28 Teniendo en cuenta estas circunstancias, admitir que un empresario en situación de insolvencia realice un pago parcial de un crédito de IVA en el marco de un procedimiento de convenio concursal que, a diferencia de las medidas controvertidas en los asuntos que dieron lugar a las sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) y Comisión/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) a las que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, no constituye una renuncia general e indiscriminada a la percepción del IVA, no es contrario a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado en su territorio y la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión.

29 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 4 TFUE, apartado 3, y los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, interpretada en el sentido de que un empresario en situación de insolvencia puede presentar ante un tribunal una solicitud de inicio de procedimiento de convenio concursal para saldar sus deudas mediante la liquidación de su patrimonio, en la que sólo proponga un pago parcial de una deuda de IVA acreditando mediante la valoración efectuada por un experto independiente que esa deuda no se pagaría en una cuantía superior en caso de quiebra del empresario.

Costas

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 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 oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, interpretada en el sentido de que un empresario en situación de insolvencia puede presentar ante un tribunal una solicitud de inicio de procedimiento de convenio concursal para saldar sus deudas mediante la liquidación de su patrimonio, en la que sólo proponga un pago

parcial de una deuda del impuesto sobre el valor añadido acreditando mediante la valoración efectuada por un experto independiente que esa deuda no se pagaría en una cuantía superior en caso de quiebra del empresario.

Firmas