Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 29 de marzo de 2012*

«Fiscalidad — IVA — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Sexta Directiva — Artículos 2 y 22 — Terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación»

En el asunto C-500/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bologna (Italia), mediante resolución de 22 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

Ufficio IVA di Piacenza

y

Belvedere Costruzioni Srl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de septiembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

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

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. E. Traversa y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de noviembre de 2011;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: italiano.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 4 TUE, apartado 3, y de los artículos 2 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Ufficio IVA di Piacenza y Belvedere Costruzioni Srl (en lo sucesivo, «Belvedere Costruzioni»), relativo a una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al año 1982.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 En virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal y las importaciones de bienes.

4 El artículo 22 de la Sexta Directiva dispone:

«[...]

4. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros […]

[...]

5. Los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del [IVA] en el momento de la presentación de la declaración periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad o podrán percibir cantidades provisionales a cuenta.

[...]

8. […] los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

[...]»

Derecho nacional

5 El artículo 3, apartado 2 *bis*, del Decreto-ley nº 40/2010 (GURI nº 71, de 26 de marzo de 2010), convalidado, tras su modificación, como Ley nº 73/2010 (GURI nº 120, de 25 de mayo de 2010; en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 40/2010»), es del tenor siguiente:

«Con el fin de mantener la duración de los procedimientos judiciales tributarios dentro de plazos razonables, conforme al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales [firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, "CEDH")], ratificado mediante la Ley nº 848, de 4 de agosto de 1955, habida cuenta, especialmente, del incumplimiento del plazo razonable a que se refiere el artículo 6, apartado 1, del mencionado

Convenio, los litigios tributarios pendientes iniciados mediante demandas registradas en primera instancia más de diez años antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley de convalidación del presente Decreto, en los que las pretensiones de la Administración tributaria del Estado hayan sido desestimadas en las dos primeras instancias, se resolverán del modo siguiente:

a) los litigios tributarios pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale, con exclusión de aquellos que tienen por objeto solicitudes de devolución, terminarán automáticamente mediante resolución del Presidente de la Sala o de otro miembro designado a tal efecto. […]

[…]»

6 La Ley nº 73/2010, que convalidó como ley el Decreto-ley nº 40/2010, entró en vigor el 26 de mayo de 2010.

7 La Commissione Tributaria Centrale, que ejerce las funciones de juez de casación en materia fiscal, fue suprimida por el Decreto legislativo nº 545/1992 (GURI nº 9, de 13 de enero de 1993) a partir del 1 de abril de 1996. No obstante, sigue desarrollando su actividad hasta que acaben los procedimientos que fueron incoados ante ella con anterioridad a esa fecha.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 En su declaración anual del IVA correspondiente al año 1982, Belvedere Costruzioni dedujo un crédito fiscal de 22.264.000 ITL designado como un crédito resultante de la declaración correspondiente al año 1981. El 12 de agosto de 1985, el Ufficio IVA di Piacenza estimó que la declaración del IVA correspondiente al año 1981 se había presentado fuera de plazo y que, por lo tanto, era imposible deducir el mencionado crédito fiscal en la declaración del IVA del año 1982, remitiendo a la citada sociedad una liquidación complementaria.

9 Belvedere Costruzioni introdujo un recurso contra dicha liquidación ante la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza alegando que el crédito fiscal controvertido no derivaba de la diferencia entre el impuesto inscrito «a débito» sobre las ventas y el impuesto inscrito «a crédito» sobre las compras en relación con las operaciones imponibles efectuadas durante el año 1981, sino que representaba una parte del crédito fiscal mencionado en su declaración del año 1980. Sostenía que a la luz de la normativa nacional pertinente, su derecho a deducirse ese crédito fiscal no se había extinguido, mientras que el Ufficio IVA di Piacenza argüía lo contrario.

10 La Commissione tributaria di primo grado di Piacenza estimó este recurso mediante resolución de 10 de octubre de 1986, confirmada por la resolución de la Commissione tributaria di secondo grado el 28 de mayo de 1990 a raíz de un recurso de apelación interpuesto por el citado Ufficio IVA. Éste interpuso entonces un recurso de casación contra la mencionada resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

11 En la resolución de remisión, la Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bologna, expone que, dado que las pretensiones de la Administración tributaria fueron desestimadas en las dos primeras instancias, debería aplicar el artículo 3, apartado 2 *bis*, letra a), del Decreto-ley nº 40/2010, con la consiguiente adquisición de fuerza de cosa juzgada por la resolución dictada en segunda instancia y la extinción del crédito reivindicado por la Administración tributaria ante las tres instancias.

12 No obstante, considera que la aplicación de la mencionada disposición puede implicar una infracción del artículo 4 TUE, apartado 3, y de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, tal y como se interpretaron en la sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia (C-132/06, Rec. p. I-5457), porque obstaculizaría definitivamente el cobro del crédito del IVA cuya declaración judicial solicita

expresamente la Administración tributaria. En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente, ello constituiría un incumplimiento de la obligación del Estado italiano de garantizar que los recursos propios de la Unión Europea se perciban de forma eficaz.

13 En estas circunstancias, la Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bologna, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Se oponen el artículo 10 […] CE, actualmente artículo 4 TUE […] y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva […] a una normativa del Estado italiano, contenida en el apartado 2 *bis* del artículo 3 del [Decreto-ley nº 40/2010], que impide al órgano jurisdiccional tributario pronunciarse sobre la existencia de la deuda tributaria reclamada en plazo por la Administración mediante un recurso de casación interpuesto contra una resolución desfavorable, y que, en consecuencia, establece esencialmente la renuncia total al crédito del IVA controvertido cuando éste ha sido considerado inexistente en dos instancias, sin que se haya producido pago alguno del crédito controvertido, ni siquiera en una medida parcial, por parte del sujeto pasivo que se beneficia de la renuncia?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación, en materia de IVA, de una disposición nacional que establece la terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación cuando dichos procedimientos se iniciaron mediante un recurso interpuesto en primera instancia más de diez años antes de la fecha de entrada en vigor de la citada disposición y las pretensiones de la Administración tributaria fueron desestimadas en las dos primeras instancias, terminación automática en virtud de la cual la resolución de segunda instancia adquiere fuerza de cosa juzgada y se extingue el crédito reivindicado por la Administración.

Sobre la admisibilidad

15 El Gobierno italiano sostiene que la cuestión es inadmisible. En su opinión, el órgano jurisdiccional remitente ha incumplido la obligación de proporcionar al Tribunal de Justicia todos los elementos de hecho y de Derecho que permiten comprender la razón por la que considera que el artículo 3, apartado 2 *bis*, del Decreto-ley nº 40/2010 supondría una renuncia de la Administración tributaria a su facultad de comprobar las operaciones imponibles. Considera que la cuestión es meramente abstracta e hipotética porque en la resolución de remisión no se hace un análisis del citado artículo.

16 Recuérdese a este respecto que una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo puede declararse inadmisible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman y otros, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 61, y de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-2497, apartado 17).

17 Más concretamente, la información que ha de proporcionarse al Tribunal de Justicia en el marco de una resolución de remisión no sólo sirve para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, sino que también ha de ofrecer a los Gobiernos de los Estados miembros y a las demás partes interesadas la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. De una jurisprudencia reiterada se desprende que a estos efectos, por una parte, es necesario que el juez nacional defina el contexto

fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. Por otra parte, en la resolución de remisión deben figurar las razones precisas que han conducido al juez nacional a plantearse la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario someter cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia. (sentencia de 8 de septiembre de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, Rec. p. I-7633, apartado 40 y jurisprudencia citada).

18 En el caso de autos, la resolución de remisión contiene una exposición de los hechos que originaron el litigio principal y del Derecho nacional pertinente, a saber, el artículo 3, apartado 2 *bis*, letra a), del Decreto-ley nº 40/2010. Además, indica las razones que condujeron al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la compatibilidad de dicho artículo con el Derecho de la Unión y a estimar necesario plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Lejos de ser abstracta y de naturaleza hipotética, esta cuestión parece determinante para la resolución del litigio principal, ya que, según el análisis de la citada disposición que hace el órgano jurisdiccional remitente, éste debería poner fin al litigio sin tener que pronunciarse sobre el fundamento de la resolución que se impugna ante él.

19 Por tanto, la cuestión prejudicial debe considerarse admisible.

Sobre el fondo

20 Como recordó el Tribunal de Justicia en el apartado 37 de la sentencia Comisión/Italia, antes citada, de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio. A este respecto, los Estados miembros son responsables de comprobar las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como de calcular y recaudar el impuesto adeudado.

21 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 (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 38).

22 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 Sexta Directiva 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 (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 39).

23 No obstante, en primer lugar, la necesidad de garantizar que los recursos de la Unión se perciban de forma eficaz no puede ir en contra del respeto del principio del plazo razonable que, con arreglo al artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se impone a los Estados miembros cuando éstos aplican el Derecho de la Unión y cuya protección se impone igualmente en virtud del artículo 6, apartado 1, del CEDH.

24 En el presente asunto debe destacarse que el artículo 3, apartado 2 *bis*, letra a), del Decreto-ley nº 40/2010 únicamente establece la terminación de los procedimientos en materia fiscal iniciados mediante la interposición de un recurso en primera instancia más de diez años antes de la fecha de entrada en vigor de dicha disposición, y que, como resulta de su propio tenor, el citado artículo persigue el objetivo de poner fin a las violaciones del respeto del plazo razonable previsto en el

artículo 6, apartado 1, del CEDH. Por otra parte, de las observaciones remitidas al Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 3, apartado 2 *bis*, del Decreto-ley nº 40/2010 entró en vigor más de catorce años después de la fecha límite en la que podían interponerse recursos ante la Commissione Tributaria Centrale, de modo que todos los procedimientos aún pendientes ante dicho órgano jurisdiccional han alcanzado, en la práctica, una duración de más de catorce años.

25 Los hechos del litigio principal, que se remontan a unos treinta años atrás, demuestran que la duración de algunos de esos procedimientos ha alcanzado incluso un número de años considerablemente más elevado. Esta duración del procedimiento puede, *a priori*, violar por sí misma el principio del plazo razonable y, además, incumplir la obligación de garantizar que los recursos de la Unión se perciban eficazmente.

26 En segundo lugar, parece que esta medida no es comparable a las examinadas en el asunto que dio lugar a la sentencia Comisión/Italia, antes citada. En efecto, como destacó la Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, las medidas analizadas en ese asunto se habían adoptado muy poco tiempo después de que expiraran los plazos dentro de los cuales debían abonarse los importes del IVA normalmente adeudados, permitiendo de ese modo a los sujetos pasivos afectados eludir los controles de la Administración tributaria. El Tribunal de Justicia consideró que dichas medidas constituían una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos. Pues bien, de cuanto se ha expuesto en los apartados 24 y 25 de la presente sentencia se desprende que la medida contenida en el artículo 3, apartado 2 *bis*, del Decreto-ley nº 40/2010 no constituye una renuncia indiscriminada a la percepción del IVA durante un período determinado, sino una disposición excepcional que trata de hacer respetar el principio del plazo razonable poniendo fin a los procedimientos más antiguos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación, con la consiguiente adquisición de fuerza de cosa juzgada por la resolución dictada en segunda instancia.

27 Asimismo, debido a su carácter puntual y limitado, derivado de sus requisitos de aplicación, esta medida no crea diferencias significativas en el modo en que son tratados los sujetos pasivos en su conjunto y, por lo tanto, no viola el principio de neutralidad fiscal.

28 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la aplicación, en materia de IVA, de una disposición nacional excepcional, como la controvertida en el litigio principal, que establece la terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación cuando dichos procedimientos se iniciaron mediante un recurso interpuesto en primera instancia más de diez años —en la práctica más de catorce años— antes de la entrada en vigor de la citada disposición y se desestimaron las pretensiones de la Administración tributaria en las dos primeras instancias, terminación automática en virtud de la cual la resolución de segunda instancia adquiere fuerza de cosa juzgada y se extingue el crédito reivindicado por la Administración tributaria.

Costas

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

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

El artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la aplicación, en materia del impuesto sobre el valor añadido, de una disposición nacional excepcional, como la controvertida en el litigio principal, que establece la terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación cuando dichos procedimientos se iniciaron mediante un recurso interpuesto en primera instancia más de diez años —en la práctica más de catorce años— antes de la entrada en vigor de la citada disposición y se desestimaron las pretensiones de la Administración tributaria en las dos primeras instancias, terminación automática en virtud de la cual la resolución de segunda instancia adquiere fuerza de cosa juzgada y se extingue el crédito reivindicado por la Administración tributaria.

Firmas