Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 16 de marzo de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Sexta Directiva — Ayudas de Estado — Procedimiento de liberación de las deudas de las personas físicas en situación concursal (*esdebitazione*) — Inexigibilidad de las deudas de IVA»

En el asunto C-493/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 6 de mayo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de septiembre de 2015, en el procedimiento entre

Agenzia delle Entrate

y

Marco Identi,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y la Sra. C. Toader 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 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 el Sr. M.A. Sampol Pucurull, en calidad de agente;

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

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: italiano.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Agenzia delle Entrate (Administración tributaria) y el Sr. Marco Identi en relación con una nota de liquidación impositiva relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y al impuesto regional sobre actividades productivas para el ejercicio 2003.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán 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 italiano

5 El decreto legislativo n. 5 (Decreto Legislativo n.º 5), de 9 de enero de 2006 (Suplemento Ordinario a la GURI n.º 13, de 16 de enero de 2006), introdujo el procedimiento de liberación de las deudas (*esdebitazione*), modificando los artículos 142 a 144 de la legge fallimentare (Ley concursal), aprobada

mediante el regio decreto n. 267 (Real Decreto n.º 267), de 16 de marzo de 1942 (GURI n.º 81, de 6 de abril de 1942), y modificada por el decreto legislativo n. 169 (Decreto Legislativo n.º 169), de 12 de septiembre de 2007 (GURI n.º 241, de 16 de octubre de 2007) (en lo sucesivo, «Ley concursal»).

6 Con arreglo al artículo 142 de la Ley concursal, que lleva por título «Liberación de las deudas»:

«El deudor persona física podrá quedar liberado de las deudas residuales, respecto de los acreedores declarados en el marco del procedimiento colectivo que no hayan sido satisfechos, siempre que:

1) Haya colaborado con los órganos del procedimiento, facilitándoles toda la información y documentación pertinente para determinar el pasivo y haciendo todo lo posible para el adecuado desarrollo de las operaciones.

2) No haya retrasado ni contribuido en el retraso del procedimiento.

3) No haya infringido las disposiciones del artículo 48.

4) No se haya beneficiado de otra liberación de las deudas en los diez años anteriores a la solicitud.

5) No haya sustraído activos o declarado pasivos inexistentes, provocado o agravado el desequilibrio, comprometiendo de ese modo la reconstrucción del patrimonio y la situación comercial, ni haya recurrido de modo abusivo al crédito.

6) No haya sido condenado mediante sentencia ejecutiva, por concurso fraudulento, delito contra la economía pública, la industria y el comercio, o por cualquier otro delito cometido en relación con el ejercicio de la actividad de la empresa, salvo si esos delitos están cubiertos por la rehabilitación. En el supuesto en que esté en curso un procedimiento penal por uno de esos delitos, el tribunal suspenderá la instancia hasta que concluya el procedimiento penal.

No podrá concederse la liberación de las deudas si los acreedores declarados en el marco del procedimiento colectivo no han sido al menos parcialmente satisfechos.

Quedan excluidas de la liberación de las deudas:

a) las obligaciones de manutención y alimentos y, en cualquier caso, las que se deriven de relaciones ajenas al ejercicio de la actividad de empresa;

b) las deudas derivadas de responsabilidad extracontractual y las sanciones penales y administrativas de carácter pecuniario que no sean accesorias de las deudas extintas.

Los derechos de los acreedores respecto de codeudores, de garantes del deudor y de deudores contra los que se dirige la acción de repetición, no se verán afectados por el fallo.»

7 El artículo 143 de la Ley concursal, que lleva por título «Procedimiento de liberación de las deudas», establece:

«El Tribunal, mediante auto de clausura del procedimiento colectivo o a petición del deudor presentada durante el año siguiente, tras haber comprobado los requisitos contemplados en el artículo 142 y habida cuenta del comportamiento de colaboración mostrado por el deudor, previa consulta del administrador judicial y de la junta de acreedores, declarará inexigibles frente al deudor declarado en concurso las deudas que no hayan sido abonadas íntegramente en el marco del procedimiento colectivo. […]

El deudor, los acreedores que no hayan sido plenamente satisfechos, el ministerio fiscal y cualquier otra persona afectada podrán presentar una reclamación contra el citado auto, de conformidad con el artículo 26.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Mediante auto de 14 de abril de 2008, el Tribunale di Mondovì (Tribunal de Mondovì, Italia) concedió al Sr. Identi, socio comanditario de la sociedad PVA di Identi Marco e C. Sas en situación concursal, él mismo declarado en concurso a título personal, una liberación de las deudas. Con posterioridad a dicho auto, la Administración tributaria envió al Sr. Identi una nota de liquidación por el IVA y el impuesto regional de actividades productivas respecto al ejercicio 2003.

9 Ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), la Administración tributaria solicita la casación de la sentencia de la Commissione tributaria regionale del Piemonte (Comisión Tributaria Regional del Piamonte, Italia), de 26 de marzo de 2012, que confirmó una resolución de primera instancia que declaraba ilegal esa nota de liquidación y desestimó la apelación formulada por la Administración tributaria contra dicha resolución.

10 El órgano jurisdiccional remitente expone que el procedimiento de liberación de deudas, aplicable al deudor, persona física, empresario mercantil declarado en procedimiento concursal, tiene por objeto permitir a su beneficiario «volver a partir de cero» tras la anulación de todas sus deudas respecto de acreedores declarados en el marco del procedimiento colectivo, que no han visto satisfechas sus deudas al término de éste, con el fin de que el deudor vuelva a ser un operador económico activo sin que la carga de esas deudas limiten sus iniciativas o su capacidad de crear riqueza. El juez concursal, en formación colegiada, adopta la resolución de permitir que el deudor se acoja a ese procedimiento tras haber recibido los dictámenes no vinculantes del administrador judicial y de la junta de acreedores y haber comprobado en particular si se reúnen los requisitos que establece el artículo 142, párrafo primero, de la Ley concursal.

11 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la compatibilidad del procedimiento de liberación de las deudas con el Derecho de la Unión. Según ese órgano jurisdiccional, se plantea la cuestión de si, como en el marco del procedimiento de convenio concursal objeto del asunto que dio lugar a la sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), existen consideraciones de índole práctica, constatadas por vía judicial, como la insolvencia del deudor que cumple los correspondientes requisitos o la posibilidad de recobrar únicamente en parte el crédito de IVA, que pueden justificar que se renuncie en todo o en parte a ese crédito.

12 El órgano jurisdiccional remitente estima que, al enumerar de modo exhaustivo, en el artículo 142, párrafo tercero, de la Ley concursal, las deudas de las que no puede liberarse el deudor, sin mencionar los créditos fiscales, el legislador nacional consideró que la persona que puede acogerse al procedimiento de liberación de las deudas debe ser también declarado liberado de las deudas tributarias. En su opinión, procede sin embargo comprobar si la aplicación de ese procedimiento a las deudas de IVA es contraria al Derecho de la Unión.

13 Añade que también se plantea la cuestión de si la normativa nacional controvertida en el litigio principal es compatible con las normas de la Unión Europea en materia de competencia, ya que esa normativa favorece la reincorporación a la vida económica de las personas a las que se permite acogerse al citado procedimiento, frente a otras personas declaradas en situación de concurso, excluidas por ley.

14 En esas circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse el artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la aplicación, en el ámbito del IVA, de una disposición nacional que prevé la extinción de las deudas de IVA a favor de personas a las que se permite acogerse al procedimiento de liberación de deudas previsto en los artículos 142 y 143 [de la Ley concursal]?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión, en particular el artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, así como las normas en materia de ayudas de Estado, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que unas deudas de IVA sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un procedimiento de liberación de las deudas en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona.

16 Procede recordar que de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, apartado 19 y jurisprudencia citada).

17 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 de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, apartado 20 y jurisprudencia citada).

18 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 (sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, apartado 21 y jurisprudencia citada).

19 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 2007, 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 de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, apartado 22 y jurisprudencia citada).

20 Habida cuenta de esos elementos, procede determinar si la posibilidad, bajo determinadas condiciones, de declarar inexigibles las deudas de IVA en virtud del procedimiento de liberación de las deudas de que se trata en el litigio principal es contraria a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en su territorio, al igual que la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión. Para ello, procede examinar los requisitos para la aplicación del citado procedimiento.

21 En primer lugar, resulta que el procedimiento de liberación de las deudas, como describe el órgano jurisdiccional remitente y se expone en los apartados 5 a 7 de la presente sentencia, tiene por objeto permitir a una persona física declarada en situación de concurso ser liberada de las deudas que, al término del procedimiento concursal del que dicha persona ha sido objeto, no han sido satisfechas, para que ésta puede reanudar una actividad empresarial. Concomitante o posterior al procedimiento concursal, la aplicación del procedimiento de liberación de las deudas supone, por tanto, que el patrimonio del deudor ha sido liquidado totalmente y que el reparto entre los acreedores del activo resultante de esa liquidación no ha permitido satisfacer la totalidad de las deudas. Además, la liberación de las deudas sólo se concede, según el artículo 142, párrafo segundo, de la Ley concursal, si los acreedores declarados en el marco del procedimiento concursal han sido satisfechos al menos parcialmente.

22 A continuación, el procedimiento de liberación de las deudas se aplica únicamente a las personas físicas que cumplen determinados requisitos, enunciados en el artículo 142, párrafo primero, de la Ley concursal, relativos al comportamiento del deudor previo al inicio del procedimiento concursal y durante éste. De esos requisitos se desprende en particular que el deudor, por un lado, no debe haberse acogido ya a un procedimiento de ese tipo durante los diez años anteriores a la solicitud, que no debe haber sido condenado por quiebra fraudulenta, delito económico o en relación con el ejercicio de la actividad empresarial, ni haber malversado el activo de la empresa, haber organizado su insolvencia o agravado ésta recurriendo abusivamente al crédito y, por otro lado, debe haberse mostrado cooperante y diligente durante el procedimiento concursal. Por tanto, esos requisitos parecen referirse, esencialmente, a la probidad y a la lealtad del deudor, y ser de ese modo válidos para reservar la posibilidad de acogerse al procedimiento de liberación de las deudas a los deudores de buena fe.

23 Por último, por lo que respecta al desarrollo del procedimiento, el artículo 143 de la Ley concursal establece, en primer lugar, que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto debe comprobar que se cumplen los requisitos contemplados en el artículo 142 de la citada Ley, en segundo lugar, que el administrador judicial y la junta de acreedores deben ser consultados y, finalmente, en tercer lugar, que los acreedores que no hayan sido satisfechos plenamente, el ministerio fiscal y cualquier persona afectada podrán interponer un recurso contra la resolución del citado órgano jurisdiccional que declare inexigibles las deudas que no hayan sido satisfechas plenamente en el marco del procedimiento colectivo. De ese modo, el procedimiento de liberación de las deudas supone un examen caso por caso, efectuado por un órgano jurisdiccional. Permite, además, al Estado miembro de que se trata, que tiene un crédito de IVA, por un lado, emitir un dictamen acerca de la solicitud del deudor que pide acogerse a dicho procedimiento, con carácter previo respecto de la decisión que resuelve tal solicitud, y, por otro lado, interponer un recurso, en su caso, contra la decisión que declare inexigibles deudas de IVA que no hayan sido satisfechas en su totalidad, lo que conduce a un segundo control jurisdiccional.

24 De esas constataciones se desprende que, al igual que el procedimiento de convenio concursal examinado en la sentencia de 7 de abril de 2013, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 28, el procedimiento de liberación de las deudas de que se trata en el litigio principal se supedita a requisitos de aplicación estrictos que ofrecen garantías por lo que respecta en particular al cobro de los créditos de IVA y que, habida cuenta de esos requisitos, no constituye una renuncia general e indiscriminada a la percepción del IVA y no es contrario a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado en su territorio, así como la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión (véase la sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, apartado 28).

25 Por lo que respecta a las normas en materia de ayudas de Estado, procede recordar que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado» requiere, según reiterada jurisprudencia, que se cumplan todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 40, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53 y jurisprudencia citada).

26 En lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja que constituye el concepto de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, se desprende de una jurisprudencia asimismo reiterada del Tribunal de Justicia que la apreciación de este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

27 Por otra parte, debe recordarse que el hecho de que sólo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, apartado 42, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 59).

28 En el presente asunto, basta señalar que, en el marco de las disposiciones de la Ley concursal que regulan el procedimiento de liberación de las deudas, las personas a las que no se permite acogerse a ese procedimiento, ya sea porque no están comprendidas en el ámbito de aplicación de ese procedimiento o porque no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 142 de dicha Ley, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las personas a las que se concede ese beneficio habida cuenta del objetivo perseguido por esas disposiciones, que es, según se desprende de los apartados 10 y 12, así como de los apartados 21 y 22 de la presente sentencia, permitir a una persona física declarada en concurso, deudor de buena fe, reanudar una actividad empresarial habiendo quedado descargado de las deudas que, al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto esa persona, no han sido satisfechas.

29 De ello se desprende, sin que resulte necesario examinar los demás requisitos recordados en el apartado 25 de la presente sentencia, que una liberación de deudas como la que establece la Ley concursal no puede calificarse de ayuda de Estado.

30 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el Derecho de la Unión, en particular el artículo 4 TUE, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, así como las normas en materia de ayudas de Estado, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que unas deudas de IVA sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un procedimiento de liberación de las deudas en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona.

Costas

31 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 Séptima) declara:

El Derecho de la Unión, en particular 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, así como las normas en materia de ayudas de Estado, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que unas deudas del impuesto sobre el valor añadido sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un procedimiento de liberación de las deudas en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona.

Firmas