



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 14 de enero de 2016¹

Asunto C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., en liquidación

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunale di Udine (Tribunal de primera instancia de Udine, Italia)]

«Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Empresario en dificultades financieras — Convenio concursal — Pago parcial de una deuda en concepto de IVA al Estado miembro — Principio de cooperación leal»

1. El Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que el Derecho de la Unión obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») se percibe íntegramente en su territorio. El margen de apreciación de que disponen a este respecto se encuentra limitado por la obligación, en primer lugar, de garantizar la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión y, en segundo lugar, de no crear diferencias significativas en el trato que se dispensa a los sujetos pasivos dentro de un mismo Estado miembro o en todos los Estados miembros (principio de neutralidad fiscal). En la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunale di Udine (Tribunal de primera instancia de Udine; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional remitente») solicita que se dilucide, en esencia, si tales principios se oponen a que un Estado miembro únicamente acepte el pago parcial de una deuda en concepto de IVA por parte de un empresario en dificultades financieras en el marco de un convenio concursal que tiene por objeto la liquidación de su patrimonio.

Marco normativo

Derecho de la Unión

2. El artículo 4 TUE, apartado 3, establece:

«Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados.

Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión.

Los Estados miembros ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.»

¹ — Lengua original: inglés.

3. La Directiva IVA² incluye, en particular, los siguientes considerandos:

«(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[...]

(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia [...]

(8) [...] el presupuesto de las Comunidades Europeas, sin perjuicio de otros ingresos, se financia enteramente con cargo a los recursos propios de las Comunidades. Tales recursos comprenden, entre otros, los procedentes del IVA, obtenidos mediante la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias.»

4. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA, las operaciones sujetas al IVA incluyen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal o la importación de bienes.

5. El artículo 206 prevé:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

6. De conformidad con el artículo 212, los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos del pago del IVA devengado cuando su importe sea insignificante.

7. El artículo 273, párrafo primero, tiene el siguiente tenor: «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 que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

8. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2007/436,³ los recursos propios de la Unión incluyen, entre otros, los ingresos procedentes de «la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a las bases imponibles del IVA armonizadas, determinadas con arreglo a normas de la Comunidad». El artículo 2, apartado 4, fija dicho tipo uniforme en un 0,30 %.

2 — 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 IVA»).

3 — 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). La Decisión 2007/436 fue derogada por la Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (DO L 168, p. 105), con efectos retroactivos a partir del 1 de enero de 2014 una vez obtenida la aprobación de todos los Estados miembros. No obstante, las disposiciones citadas no han sufrido cambios.

Derecho italiano

9. El artículo 160 del Real Decreto n° 267, de 16 de marzo de 1942 (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley concursal»), establece un procedimiento concursal (concordato preventivo) para empresarios insolventes o en dificultades financieras como alternativa a la declaración de quiebra. En el marco de dicho procedimiento, el patrimonio del empresario se enajena para pagar a la totalidad de los acreedores preferentes y satisfacer parcialmente las cantidades adeudadas a los acreedores ordinarios. No obstante, el convenio podrá prever el pago parcial de los créditos adeudados a determinadas categorías de acreedores preferentes cuando un experto independiente determine que tales acreedores no obtendrían un trato más favorable en caso de quiebra del empresario.

10. Dicho convenio se propone a los acreedores mediante demanda presentada ante el Tribunale (Tribunal de primera instancia) competente. Con arreglo al artículo 162 de la Ley concursal, dicho tribunal debe examinar previamente que concurren los requisitos jurídicos para poder celebrar el convenio. En segundo lugar, los acreedores a los que el deudor no proponga el pago íntegro e inmediato de sus créditos deberán votar la propuesta. El artículo 177 establece que la propuesta deberá ser aprobada por un número de acreedores con derecho a voto que, en conjunto, sean titulares de la mayoría del importe total de sus créditos. En este caso, el artículo 180 dispone que el tribunal ratificará el convenio aprobado mediante este procedimiento tras pronunciarse sobre las eventuales objeciones formuladas por los acreedores discrepantes. Una vez ratificado el convenio, éste pasará a ser vinculante para todos los acreedores.

11. De la resolución de remisión se desprende que cualquier eventual controversia que pueda surgir entre los distintos acreedores y el deudor en relación con la existencia o el importe de un crédito se resolverá a través de los cauces judiciales ordinarios y no en el marco del procedimiento concursal. No obstante, del artículo 173 de la Ley concursal se desprende que la demanda de convenio será desestimada cuando el demandante haya ocultado su patrimonio o haya omitido declarar una o más deudas intencionadamente.

12. El artículo 182 *ter* de la Ley concursal ofrece a los empresarios la posibilidad de presentar, junto con la propuesta de convenio, una propuesta de «transacción en materia fiscal» a las autoridades tributarias y a los organismos de seguridad social. Esta propuesta, que está sujeta asimismo al requisito de que no pueda preverse una mayor satisfacción de la deuda en caso de quiebra, deberá ser aceptada por todas las autoridades tributarias y organismos de seguridad social afectados. No obstante, no podrán ser objeto de una transacción en materia fiscal los impuestos que constituyan recursos propios de la Unión y no podrá acordarse el pago parcial, sino únicamente aplazado, de los créditos correspondientes al IVA, a los que el Derecho italiano reconoce el rango de crédito de privilegiados (posición 19ª del orden de prelación).

13. Según la resolución de remisión, la Corte di Cassazione (Tribunal de casación) ha declarado que el empresario que propone un convenio concursal a sus acreedores con arreglo al artículo 160 de la Ley concursal no está obligado a formular una propuesta separada de transacción en materia fiscal cuando tenga deudas tributarias, sino que podrá incluirlas en la propuesta general efectuada a todos los acreedores. En este caso, si la propuesta no prevé el pago íntegro de sus créditos tributarios, el Estado participará en la votación para la aprobación del concurso. Asimismo, el Estado también podrá interponer un recurso ante el órgano jurisdiccional correspondiente para oponerse a la aprobación por mayoría del convenio pese a su disconformidad.

14. Sin embargo, también conforme a la jurisprudencia de la Corte di Cassazione (Tribunal de casación), la prohibición de proponer el pago parcial de las deudas en concepto de IVA en el marco del procedimiento de transacción en materia fiscal se aplica asimismo en el ámbito de las propuestas de convenio. De la resolución de remisión se desprende que la Corte di Cassazione justificó dicha

postura, *inter alia*, en la interpretación del Tribunal de Justicia⁴ del artículo 4 TUE, apartado 3, y de la antecesora de la actual Directiva IVA, la Sexta Directiva.⁵ El órgano jurisdiccional remitente parece albergar dudas acerca de si la postura adoptada por la Corte di Cassazione está efectivamente justificada por esta interpretación del Tribunal de Justicia.

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

15. El 22 de mayo de 2014, Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (en lo sucesivo, «Degano») presentó una propuesta de convenio ante el órgano jurisdiccional remitente, como consecuencia de dificultades financieras que le impedían continuar con el ejercicio de su actividad mercantil. Con arreglo a dicha propuesta, se abonarían íntegramente los créditos de algunos acreedores privilegiados y sólo una parte de los créditos, no sólo de los acreedores ordinarios, sino también de algunos acreedores privilegiados de rango inferior y del Estado con respecto a la deuda en concepto de IVA de Degano.

16. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si debería declararse inadmisibile la propuesta al no prever el pago íntegro de la deuda en concepto de IVA de Degano. Duda sobre si la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente, establecida en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se opone efectivamente a un convenio en virtud del cual sólo se abonará parte de la deuda en concepto de IVA, cuando tal deuda no pueda abonarse en una cuantía superior en el marco de un procedimiento de quiebra. En consecuencia, plantea 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?»

17. Han presentado observaciones escritas Degano, los Gobiernos italiano y español y la Comisión Europea. No se ha celebrado vista.

4 — Véanse, en particular, 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).

5 — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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»).

Admisibilidad

18. La Comisión observa que el órgano jurisdiccional remitente parece albergar dudas sobre la admisibilidad de su petición de decisión prejudicial. Dicha petición se efectuó en el marco de un procedimiento sobre medidas provisionales cuyo objeto era determinar la admisibilidad de la solicitud de propuesta de Degano. Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que el procedimiento no tiene carácter contradictorio a menos y hasta tanto los acreedores discrepantes formulen su oposición a un convenio aprobado por los acreedores que sean titulares de la mayoría de los créditos de los acreedores con derecho a voto.

19. Desde mi punto de vista, la petición de decisión prejudicial es claramente admisible.

20. De reiterada jurisprudencia se desprende que 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 resolución judicial.⁶ Esto puede incluir los procedimientos sobre medidas provisionales, dado que la elección del momento procesal más oportuno para plantear una cuestión prejudicial es competencia exclusiva del órgano jurisdiccional nacional.⁷ Por consiguiente, que el procedimiento de que conoce el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto se encuentre actualmente en una fase inicial o de medidas provisionales no impide a dicho órgano elegir ese momento para plantear una cuestión prejudicial.

21. Por otra parte, si bien el Tribunal de Justicia carece de competencia para pronunciarse sobre las cuestiones planteadas en un procedimiento en el que el órgano jurisdiccional nacional actúa en calidad de autoridad administrativa sin ejercer una función jurisdiccional,⁸ ésta no es la situación en el caso de autos.

22. En el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente ha de apreciar lo que califica de «viabilidad jurídica» del convenio. Para ello, debe comprobar si concurren los requisitos jurídicos para que se pueda celebrar el convenio. Este paso preliminar constituye un requisito previo a la votación del convenio y a la adopción por parte del órgano jurisdiccional remitente, una vez desestimadas las eventuales objeciones formuladas por los acreedores discrepantes, de una decisión firme que ratifique el convenio y que lo declare vinculante para todos los acreedores. Por tanto, el carácter contradictorio o no contradictorio de este paso no incide en la función jurisdiccional que asume el órgano jurisdiccional remitente.⁹

23. Por último, la presente petición de decisión prejudicial nace de las dudas del órgano jurisdiccional remitente sobre si la jurisprudencia de la Corte di Cassazione (Tribunal de casación) —en virtud de la cual un convenio en el sentido del artículo 160 de la Ley concursal no puede prever en ningún caso el pago parcial de una deuda en concepto de IVA— es correcta en la medida en que se basa en la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia del artículo 4 TUE, apartado 3, y de la Sexta Directiva. Si bien el órgano jurisdiccional remitente está vinculado por la valoración que la Corte di Cassazione realiza del artículo 160 de la Ley concursal, ello no puede privarle de la facultad de someter al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho comunitario al que se refiera tal valoración jurídica.¹⁰

6 — Véase la reciente sentencia *Torresi* (C-58/13 y C-59/13, EU:C:2014:2088), apartado 19.

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia *X* (C-60/02, EU:C:2004:10), apartados 25, 26 y 28.

8 — Véanse, entre otras, la sentencia *Job Centre* (C-111/94, EU:C:1995:340), apartado 11, y el auto *Bengtsson* (C-344/09, EU:C:2011:174), apartado 19.

9 — Véanse, en este sentido, las sentencias *Corsica Ferries* (C-18/93, EU:C:1994:195), apartado 12, y *Roda Golf & Beach Resort* (C-14/08, EU:C:2009:395), apartado 33.

10 — Véanse, entre otras, las sentencias *Rheinmühlen-Düsseldorf* (166/73, EU:C:1974:3), apartado 4, y *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723), apartado 93.

Apreciación

Observaciones preliminares

24. Consta que Degano está atravesando dificultades financieras a los efectos del artículo 160 de la Ley concursal y que el convenio constituye una alternativa a la declaración de quiebra. Asimismo, no se discute que el convenio en cuestión supone la liquidación total del patrimonio de Degano.

25. Son asimismo cuestiones pacíficas en el litigio principal la existencia y el importe de la deuda en concepto de IVA de Degano frente al Estado italiano. Como ha expuesto el órgano jurisdiccional remitente, todas estas controversias se dirimen al margen del procedimiento concursal.

Obligaciones de los Estados miembros con arreglo a la jurisprudencia

26. El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que del sistema común del IVA y del artículo 4 TUE, apartado 3, se desprende 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 la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto.¹¹

27. Aunque, 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, 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.¹²

28. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que este margen de apreciación está limitado por la obligación de los Estados miembros de garantizar que los recursos propios de la Unión se perciben de forma eficaz.¹³ Dado que estos recursos incluyen, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2007/436, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a las bases imponibles del IVA armonizadas, el Tribunal de Justicia ha afirmado que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos del IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos.¹⁴

29. Por otra parte, no pueden crearse diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro de un mismo Estado miembro o en todos los Estados miembros. La Directiva 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.¹⁵ Toda acción de los Estados miembros relativa a la recaudación del IVA debe respetar este principio, que tiene por finalidad permitir la libre competencia en el mercado interior.¹⁶

11 — Véanse las sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 37, y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 20. Véanse asimismo las sentencias Comisión/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704), apartado 36, y Cabinet Medical Veterinar Tomoiağă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452), apartado 25.

12 — Sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 38, y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 21.

13 — Sentencia Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 39, y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 22.

14 — Véase la sentencia Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26. Véanse asimismo la sentencia Comisión/Alemania (C-539/09, EU:C:2011:733), apartado 72, y mis conclusiones en el asunto Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754), punto 47.

15 — Véanse las sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 39, y Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 22. Véase asimismo el auto Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), apartado 23.

16 — Sentencia Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 45. Véanse asimismo los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA.

30. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró en los dos asuntos Comisión/Italia citados, que una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos infringía los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y el actual artículo 4 TUE, apartado 3.¹⁷ Como expuse en mis conclusiones en el asunto *Belvedere Costruzioni*,¹⁸ las disposiciones del Derecho italiano controvertidas en dichos asuntos básicamente concedían una amplia inmunidad frente a la liquidación y comprobación por parte de las autoridades tributarias de los importes de IVA que no fueron declarados dentro del plazo debido, a cambio del pago, en unos casos, de la mitad del importe declarado posteriormente y, en otros casos, de un importe puramente simbólico del impuesto. En opinión del Tribunal de Justicia, en los asuntos Comisión/Italia, el fuerte desequilibrio existente entre los importes efectivamente debidos y los pagados por los sujetos pasivos que deseaban acogerse a la condonación fiscal controvertida daba prácticamente lugar a una exención fiscal y las diferencias significativas en el trato dado a los sujetos pasivos dentro del territorio italiano falseaban el principio de neutralidad fiscal.¹⁹

31. En cambio, en la sentencia *Belvedere Costruzioni*, el Tribunal de Justicia declaró que ni las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, ni las de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva se oponían a la aplicación, en materia de IVA, de una disposición nacional excepcional, que establecía la terminación automática de los procedimientos pendientes ante un órgano jurisdiccional superior cuando éstos se iniciaron mediante un recurso interpuesto en primera instancia más de diez 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.²⁰ La resolución dictada en segunda instancia —que resultó desfavorable para la Administración tributaria— adquirió firmeza automáticamente en virtud de la disposición controvertida en dicho asunto y, por tanto, se extinguió el crédito reivindicado por la Administración tributaria. El razonamiento del Tribunal de Justicia para concluir la compatibilidad de la disposición con el Derecho de la Unión se basó en su carácter excepcional y limitado, en la inexistencia de efectos discriminatorios y en la necesidad de dictar una resolución en un plazo razonable.²¹

El procedimiento concursal controvertido en el litigio principal

32. La Comisión señala que la propuesta de convenio controvertida en el litigio principal está en contradicción con los principios establecidos en los asuntos Comisión/Italia. En esencia sostiene que tanto las normas que regulan los recursos propios de la Unión como la Directiva IVA, en relación con el principio de cooperación leal previsto en el artículo 4 TUE, apartado 3, imponen a los Estados miembros una obligación absoluta de percibir íntegramente el IVA en su territorio. Un Estado miembro sólo puede renunciar a una deuda en concepto de IVA en la situación concretamente prevista en el artículo 212 de la Directiva IVA, es decir, cuando el importe adeudado sea insignificante. No puede permitir a un sujeto pasivo en dificultades financieras que abone parte de su deuda en concepto de IVA en el marco de un convenio concursal que tiene por objeto la liquidación de su patrimonio. En consecuencia, la Comisión afirma —yendo más allá del ámbito de la cuestión planteada— que no sólo es indispensable que se conceda legalmente un trato privilegiado a las deudas en concepto de IVA, sino también, dentro de la categoría de deudas privilegiadas, la primera posición en los procedimientos concursales tanto en términos formales como sustantivos.

33. Examinaré en primer lugar esta última afirmación que, desde mi punto de vista, es inaceptablemente inflexible.

17 — Sentencias Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) y Comisión/Italia (C-174/07, EU:C:2008:704). Las disposiciones de la Sexta Directiva en cuestión se corresponden con los artículos 2, apartado 1, 206, 252, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA (el artículo 252, apartado 1, exige a los sujetos pasivos la presentación de la declaración del IVA).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, punto 36.

19 — Sentencia Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartados 43 y 44.

20 — Sentencia *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 28.

21 — Véase asimismo el punto 35 *infra*.

34. En primer lugar, el argumento según el cual las deudas en concepto de IVA deben ocupar una posición privilegiada respecto al resto de deudas a fin de proteger los intereses financieros de la Unión no se sustenta en los principios que he expuesto.²² Es cierto que el margen de que disponen los Estados miembros para garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos se encuentra limitado por la obligación de garantizar la recaudación eficaz de los recursos propios de la Unión, incluido el IVA. No obstante, el sistema común del IVA no obliga a los Estados miembros a conceder a las deudas en concepto de IVA un trato privilegiado respecto del resto de categorías de deuda.

35. En mis conclusiones en el asunto *Belvedere Costruzioni* declaré que, desde mi punto de vista, el requisito de la recaudación eficaz no puede ser absoluto.²³ El Tribunal de Justicia aceptó esta propuesta sobre la base, en primer lugar, de que 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 razonable²⁴ y, en segundo lugar, de que la disposición controvertida no constituía una renuncia indiscriminada a la percepción del IVA durante un período determinado, sino una disposición excepcional que, debido a su carácter puntual y limitado derivado de sus requisitos de aplicación, no creaba diferencias significativas en el modo en que son tratados los sujetos pasivos en su conjunto y, por tanto, no violaba el principio de neutralidad fiscal.²⁵

36. Por tanto, en determinadas circunstancias, un Estado miembro puede razonablemente considerar legítimo renunciar al pago íntegro de una deuda en concepto de IVA, siempre que tales circunstancias sean excepcionales, puntuales y limitadas y que el Estado miembro no cree de esta forma diferencias significativas en el modo en que son tratados los sujetos pasivos en su conjunto y, por tanto, no viole el principio de neutralidad fiscal.

37. Habida cuenta de lo anterior, los Estados miembros deben disponer de una cierta flexibilidad en lo que respecta a la percepción de las deudas en concepto de IVA cuando —como sucede en el litigio principal— el sujeto pasivo se encuentre en dificultades financieras. Esta situación presenta un carácter puntual, dado que el patrimonio del sujeto pasivo es insuficiente para satisfacer los créditos de todos los acreedores. En tales circunstancias, en la medida en que no existen normas armonizadas de Derecho de la Unión en relación con el rango de prelación de las deudas en concepto de IVA, los Estados miembros deben tener libertad para considerar que otras categorías de deudas (tales como los salarios o las cotizaciones a la seguridad social o, en el caso de los sujetos pasivos individuales, las pensiones alimenticias) merecen una mayor protección.

38. Además, un procedimiento como el controvertido en el litigio principal se ajusta a la obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación eficaz de los recursos de la Unión, ya que contiene al menos tres medidas de salvaguardia destinadas a proteger las deudas en concepto de IVA.

39. En primer lugar, la propuesta de convenio deberá ser rechazada, *inter alia*, cuando el demandante haya ocultado su patrimonio o haya omitido declarar una o más deudas intencionadamente (lo cual incluye, en consecuencia, las deudas en concepto de IVA).

40. En segundo lugar, aunque, según el órgano jurisdiccional remitente, el convenio puede prever que una deuda en concepto de IVA no sea íntegramente satisfecha, ello sólo resulta posible si un experto independiente determina que las autoridades tributarias no recibirían un tratamiento más favorable en caso de quiebra. En consecuencia, si bien pueden darse situaciones en las que un convenio concursal

22 — Puntos 26 a 31 *supra*.

23 — Conclusiones en el asunto *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2011:754), punto 48.

24 — Sentencia *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186), apartados 23 a 25.

25 — Sentencia *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186), apartados 26 y 27.

resulte en el pago de un porcentaje superior de la deuda en concepto de IVA que en caso de quiebra, la situación inversa no puede producirse. Dicho esto, una disposición nacional no puede considerarse incompatible con la obligación de garantizar la recaudación eficaz de los recursos de la Unión simplemente porque opte por un medio, y no por otro, para lograr la máxima recaudación posible.

41. En tercer lugar, aunque la propuesta de convenio sea admisible, el propio convenio está supeditado a la votación de todos los acreedores para cuyos créditos no esté previsto el pago íntegro e inmediato (incluido el Estado cuando la propuesta no prevea el pago íntegro de la deuda en concepto de IVA). Deberá ser aprobado por un número de acreedores con derecho a voto que, en conjunto, sean titulares de la mayoría del importe total de sus créditos. Los acreedores discrepantes podrán formular posteriormente oposición al convenio ante el órgano jurisdiccional.²⁶ En consecuencia, el procedimiento concursal permite al Estado adoptar todas las medidas que considera necesarias para garantizar la recaudación del máximo importe del IVA adeudado dadas las circunstancias. Entre ellas cabe incluir, por ejemplo, votar en contra del convenio (u oponerse al mismo ante el órgano jurisdiccional) si el Estado discrepa de las conclusiones del experto independiente.

42. Por último, debido a su carácter puntual y limitado derivado de sus estrictos requisitos de aplicación, es evidente que el convenio no crea diferencias significativas en el modo en que son tratados los sujetos pasivos y, por tanto, no viola el principio de neutralidad fiscal. A diferencia de las disposiciones nacionales controvertidas en los dos asuntos Comisión/Italia, el procedimiento concursal no supone la renuncia general e indiscriminada al derecho de las autoridades tributarias a obtener el pago de las deudas en concepto de IVA. La renuncia a parte de la deuda en concepto de IVA que esto puede suponer debe apreciarse a la luz del objetivo de conceder una segunda oportunidad a los sujetos pasivos en dificultades financieras a través de la reestructuración colectiva de todas sus deudas.

43. Aunque en el caso de Degano parece que el convenio entraña la liquidación de la totalidad de su patrimonio, el Tribunal de Justicia no dispone de información detallada al respecto. Otros convenios pueden conllevar la existencia continuada del deudor como empresa en funcionamiento. En tales casos, como señala el Gobierno español, el objetivo en cuestión es coherente con la Recomendación de la Comisión a los Estados miembros relativa a la eliminación de los obstáculos a la reestructuración efectiva de empresas viables en dificultades financieras con el fin de fomentar el espíritu empresarial, la inversión y el empleo, y contribuir a reducir los obstáculos para el buen funcionamiento del mercado interior.²⁷

44. No obstante, me gustaría señalar que la conclusión a la que he llegado únicamente se refiere a la interpretación del Derecho de la Unión. El órgano jurisdiccional remitente parece albergar dudas acerca de la interpretación de determinadas disposiciones de la Ley concursal efectuada por la Corte di Cassazione (Tribunal de casación). No me pronunciaré en lo que respecta a los fundamentos de Derecho nacional que pueden haber servido de base para las resoluciones de la Corte di Cassazione (Tribunal de casación).

26 — Artículos 177 y 180 de la Ley concursal.

27 — Recomendación de la Comisión de 12 de marzo de 2014 sobre un nuevo enfoque frente a la insolvencia y el fracaso empresarial, C(2014) 1500 final, pp. 4 y 5.

Conclusión

45. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Tribunale di Udine (Tribunal de primera instancia de Udine):

«Ni las disposiciones del artículo 4 TUE, apartado 3, ni las de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que deba interpretarse en el sentido de que permite a un empresario en dificultades financieras celebrar un convenio concursal con sus acreedores que tenga por objeto la liquidación de su patrimonio sin contemplar el pago total del crédito a favor del Estado en concepto de IVA, a condición de que un experto independiente determine que tal deuda no se abonaría en una cuantía superior en caso de quiebra y que el convenio sea ratificado por un órgano jurisdiccional.»