

62010CC0500

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 17 de noviembre de 2011 (1)

Asunto C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza

contra

Belvedere Costruzioni Srl

[Petición de decisión prejudicial

planteada por la Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Italia)]

«Obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación eficaz del IVA — Artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva — Conclusión de procedimientos judiciales sin un pronunciamiento en casación»

1.

A fin de reducir una considerable acumulación de trabajo atrasado en los órganos jurisdiccionales tributarios, la República Italiana ha aprobado una normativa en virtud de la cual, cuando las pretensiones de la autoridad fiscal han sido desestimadas en las dos primeras instancias y el litigio ha estado pendiente durante más de diez años en total, se acordará la terminación del recurso de casación interpuesto por la autoridad fiscal, sin un pronunciamiento sobre el fondo.

2.

La Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (órgano jurisdiccional tributario central, sección de Bolonia), que conoce de dichos litigios, desea saber con respecto a los litigios relativos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), si esta disposición es compatible con la obligación de los Estados miembros de garantizar la recaudación eficaz del impuesto.

Derecho de la UE

3.

A tenor del artículo 4 TUE, apartado 3 (antiguo artículo 10 CE), los Estados miembros asegurarán el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión, 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. La legislación del IVA establece obligaciones adicionales específicas.

4.

Las principales disposiciones en materia de IVA se encuentran recogidas, desde el 1 de enero de 2007, en la Directiva 2006/112/CE. (2) En el momento en que ocurrieron los hechos objeto del

litigio principal, estaban recogidas en la Sexta Directiva. (3) El órgano jurisdiccional nacional hace referencia específicamente a los artículos 2 y 22 de esta última.

5.

Con arreglo al artículo 2:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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.
2. Las importaciones de bienes.» (4)

6.

El artículo 22 de la Sexta Directiva, se titulaba «Obligaciones en régimen interior». El órgano jurisdiccional nacional cita los siguientes tres apartados del mismo:

«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 Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica. [...]

[...]

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.» (5)

7.

El órgano jurisdiccional nacional también cita los apartados 37 a 39 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-132/06, Comisión/Italia: (6)

«37.

Resulta de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 10 CE 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.

38.

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.

39.

Sin embargo, este margen de apreciación está limitado por la necesidad de garantizar que los

recursos propios de la Comunidad se perciben 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. El Tribunal de Justicia ha declarado que 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 (sentencia de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartado 24). Toda acción de los Estados miembros relativa a la recaudación del IVA debe respetar este principio.»

8.

El Tribunal declaró en esta sentencia que una condonación fiscal italiana (establecida en los artículos 8 y 9 de la Ley no 289/2002), en virtud de la cual se sustituían las obligaciones de los interesados que se derivaban de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, muy poco tiempo después de la expiración de los plazos impartidos a los sujetos pasivos para pagar los importes del IVA normalmente adeudados, por otras obligaciones que no exigían el pago de dichos importes, vaciaba de contenido estos artículos de la Directiva. La mencionada Ley daba prácticamente lugar a una exención fiscal, al mismo tiempo que perturbaba gravemente el buen funcionamiento del sistema común del IVA, falseaba el principio de neutralidad fiscal al crear diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro del territorio italiano y vulneraba la obligación de garantizar la recaudación uniforme del impuesto en todos los Estados miembros. (7)

9.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia estimó que, al haber establecido una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos, Italia había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 10 CE.

Derecho italiano

10.

Hasta el 1 de abril de 1996, conocían de los litigios tributarios en primera y segunda instancia órganos jurisdiccionales tributarios locales y provinciales, con un recurso de casación ante la Commissione Tributaria Centrale, con sede en Roma. A partir del 1 de abril de 1996, (8) este sistema se sustituyó por órganos jurisdiccionales tributarios regionales y provinciales, con un recurso de casación ante la Corte di Cassazione. En principio, suprimió la Commissione Tributaria Centrale. No se admitían nuevos recursos ante la misma, aunque debía seguir funcionando, dividida en secciones regionales y provinciales, hasta que todos los litigios que en esa fecha quedaban pendientes ante la misma fueran resueltos. Este hecho todavía no se ha producido. (9)

11.

La disposición objeto de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente (10) entró en vigor el 26 de mayo de 2010 y tiene el siguiente tenor:

«Con el fin de mantener la duración de los procedimientos judiciales tributarios dentro de los plazos razonables, conforme al [Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales; en lo sucesivo, "CEDH"], los litigios tributarios pendientes iniciados mediante demandas presentadas 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 la Administración

tributaria del Estado haya perdido el proceso en las dos primeras instancias, considerando el incumplimiento del “plazo razonable” a que se refiere el artículo 6, apartado 1, del mencionado Convenio, 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 [...];

b)

los litigios tributarios pendientes ante la Corte di Cassazione podrán extinguirse mediante el pago de un importe equivalente al 5 % de la cuantía del litigio [...] y la simultánea renuncia a cualquier eventual pretensión de indemnización con arreglo a lo establecido en la Ley no 89, de 24 de marzo de 2001. [(11)] A tal efecto el contribuyente podrá presentar una solicitud en la secretaría competente en los noventa días siguientes a la fecha de entrada en vigor de la Ley de convalidación del presente Decreto, acompañada de un justificante del pago correspondiente. Los procedimientos a los que se refiere la presente letra quedarán suspendidos hasta que venza el plazo contemplado en la anterior frase y terminarán con la decisión relativa a las costas procesales. En ningún caso habrá lugar a devolución. [...]»

Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestión planteada

12.

La sociedad Belvedere Costruzioni Srl (en lo sucesivo, «Belvedere») reflejó en su declaración anual del IVA por el ejercicio de 1980 un crédito fiscal por importe de 24.288.000 ITL. Presentó su declaración anual del IVA por el ejercicio de 1981, fuera de plazo, el 8 de abril de 1982. En su declaración por el ejercicio de 1982 procedió a la deducción de un importe de 22.264.000 ITL, (12) indicando que ese importe correspondía al crédito resultante de la declaración del ejercicio de 1981.

13.

En agosto de 1985 la autoridad tributaria notificó a Belvedere una liquidación complementaria correspondiente al ejercicio de 1982, basada en que, al haber presentado la sociedad su declaración del IVA por el ejercicio de 1981 fuera de plazo, no cabía la deducción del crédito de 22.264.000 ITL.

14.

Ante el órgano jurisdiccional tributario de primera instancia, Belvedere alegó que dicho crédito no se había generado en el ejercicio fiscal de 1981, sino que procedía de la declaración anual por el ejercicio de 1980. Sostuvo que el derecho a deducir el IVA abonado en exceso en un ejercicio determinado durante los ejercicios posteriores únicamente se extingue cuando no se liquida el IVA debido en el período pertinente ni se presenta esa liquidación con la declaración anual. Puesto que Belvedere no había dejado de hacerlo, todavía podía, en la declaración correspondiente a 1982, deducir el crédito de IVA incluido en la declaración por el ejercicio de 1980.

15.

La autoridad tributaria sostuvo que, al haberse presentado fuera de plazo, la declaración por el

ejercicio de 1981 carecía de efecto. Por tanto, no existía ni una solicitud de devolución correspondiente a ese ejercicio ni una manifestación de la voluntad de la sociedad de deducir el crédito en 1982. La deducción en la declaración de 1982 de un crédito no expresado en una declaración válida por el ejercicio de 1981 era, pues, indebida.

16.

En octubre de 1986, el órgano jurisdiccional tributario de primera instancia estimó el recurso de Belvedere. En mayo de 1990, el órgano jurisdiccional de segunda instancia desestimó el recurso de apelación interpuesto por la autoridad tributaria. En julio de 1990, dicha autoridad interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente. En 2008 reiteró su interés en proseguir el recurso. Los argumentos de ambas partes son en esencia los mismos que los alegados en las instancias inferiores.

17.

En septiembre de 2010, la Commissione Tributaria Centrale procedió a plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Con arreglo a la disposición controvertida, debe acordar la terminación automática del litigio mediante una resolución que tendrá el efecto de cosa juzgada y extinguirá definitivamente las pretensiones ejercitadas por la autoridad tributaria en las tres instancias jurisdiccionales. A la luz de la sentencia recaída en el asunto C-132/06, el órgano jurisdiccional se pregunta si esto es permisible con arreglo al Derecho de la UE. Por consiguiente, solicita una decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿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, de 25 de marzo de 2010, convertido en la Ley no 73, de 22 de mayo de 2010, que impide al órgano jurisdiccional tributario pronunciarse sobre la existencia de la deuda tributaria reclamada en el debido plazo por la Administración mediante la impugnación de resoluciones desfavorables y que, en consecuencia, establece efectivamente la renuncia total al crédito del IVA controvertido, cuando la deuda ha sido considerada inexistente en dos instancias del litigio, sin que se haya producido pago alguno, ni siquiera en una medida parcial, del crédito controvertido por parte del sujeto pasivo que se beneficia de la renuncia?»

18.

Han presentado observaciones escritas y orales el Gobierno italiano y la Comisión.

Cuestiones preliminares

La legislación pertinente de la UE

19.

El procedimiento principal se refiere en los ejercicios fiscales de 1980 a 1982. Como desde 1996 no se ha interpuesto ningún recurso nuevo ante la Commissione Tributaria Centrale, todos los litigios afectados por la disposición controvertida se refieren a ejercicios anteriores a dicha fecha. Por consiguiente estoy de acuerdo con la Comisión en que cualquier obligación impuesta a los Estados miembros en virtud de la legislación de la UE en materia de IVA emana de la Sexta Directiva y no de la Directiva 2006/112, la cual sólo es aplicable desde el 1 de enero de 2007.

20.

Con respecto a la disposición pertinente del Tratado —o bien el artículo 10 CE o bien el artículo 4

TUE, apartado 3— la situación es quizá menos clara, ya que la disposición controvertida fue promulgada en mayo de 2010, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. No obstante, como ambos artículos establecen esencialmente las mismas obligaciones positivas y negativas, la distinción es puramente formal.

La legislación italiana pertinente

21.

El artículo 3, apartado 2 bis, letras a) y b), del Decreto Ley convertido en ley prevé condiciones bien distintas para la conclusión de los procedimientos según se trate de procedimientos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale o ante la Corte di Cassazione. Concretamente prevé que los procedimientos ante la primera terminen automáticamente, sin abono alguno de impuesto, mientras que los procedimientos ante la última podrán terminar si así se solicita dentro de un plazo de noventa días y siempre y cuando el sujeto pasivo abone el 5 % del importe litigioso. (13)

22.

La presente petición de decisión prejudicial se refiere únicamente a la letra a). No se plantea la licitud de lo dispuesto en la letra b). Esta última cuestión ha sido objeto de otra petición de decisión prejudicial (14) ante el Tribunal de Justicia, la cual, sin embargo, no se refiere al IVA, que es un tributo armonizado dentro de la UE, sino a un impuesto directo sobre los dividendos no armonizado, aplicado, según parece, a una sociedad establecida fuera de la UE.

23.

Aunque lo dispuesto en la letra b) podría servir, en ciertos aspectos, para una comparación instructiva con lo dispuesto en la letra a), opino que es importante no mezclar ambos preceptos. Concretamente, no creo que, en el contexto del presente asunto, proceda considerar, tal y como hace la Comisión, la descripción o interpretación de la letra b) que la Corte di Cassazione efectúa en la petición de decisión prejudicial del otro asunto mencionado.

Aspectos relevantes del procedimiento principal

24.

El litigio objeto del procedimiento principal gira en torno al derecho del sujeto pasivo a trasladar un crédito de IVA alegado al segundo ejercicio fiscal posterior al ejercicio en que supuestamente se generó el crédito, cuando la declaración de IVA por el ejercicio de fiscal intermedio se presentó fuera de plazo. La cuestión jurídica que se discute parece centrarse en el peso relativo que debe concederse a dos disposiciones procesales, posiblemente contrapuestas en parte, de la normativa italiana en materia de IVA.

25.

Las cuestiones de fondo de esta disputa son, sin embargo, ajenas a la cuestión prejudicial planteada y a efectos de la misma no tiene ninguna relevancia la consideración de si deberían estimarse (o se han estimado) las pretensiones de Belvedere o las de la autoridad tributaria.

26.

Lo que sí es relevante es que el procedimiento se inició en primera instancia más de diez años antes de la entrada en vigor de la disposición controvertida (aunque es una circunstancia que

necesariamente concurrirá en cualquier recurso pendiente actualmente ante la Commissione Tributaria Centrale, ya que no se han admitido recursos desde 1996) y que la autoridad tributaria ha perdido el litigio en primera y segunda instancia. Por tanto, se cumplen los requisitos previstos en la disposición controvertida para la conclusión automática de los procedimientos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale. La cuestión que debe dilucidarse es si la conclusión automática efectuada con arreglo a estos criterios es compatible con el Derecho de la UE.

27.

La Comisión ha observado que el órgano jurisdiccional de la primera instancia solamente dedicó ocho líneas al razonamiento de su resolución favorable a Belvedere, mientras que el órgano jurisdiccional de la segunda instancia formuló su razonamiento en cuatro líneas.

28.

También sobre ello debe señalarse, que esta circunstancia no parece relevante para la cuestión planteada, la cual afecta a todos los asuntos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale. Tampoco parece particularmente importante en ningún otro aspecto, ya que el propio recurso de apelación de la autoridad tributaria constaba sólo de doce líneas de argumentación jurídica (que se ampliaron a veinticuatro líneas en el recurso de casación).

Breve exposición de las alegaciones sustantivas

29.

La Comisión opina que es preciso proceder sobre la base de la interpretación de la disposición controvertida ofrecida por el órgano jurisdiccional remitente en la cuestión planteada, es decir que debe entenderse que dicha disposición «establece efectivamente la renuncia total al crédito del IVA» cuando se reúnen los requisitos previstos en la misma.

30.

Sostiene que sobre esta base, debe entenderse que la disposición controvertida constituye una renuncia general como la que fue censurada por el Tribunal de Justicia en la sentencia en el asunto C-132/06, y, esencialmente por las mismas razones expuestas en dicha sentencia, a la que se opone el Derecho de la UE. La Comisión alega que en virtud de la disposición controvertida se elimina sin más toda una categoría de recursos interpuestos por la autoridad tributaria, prescindiéndose de una evaluación de las circunstancias individuales de cada caso. No obstante, la Comisión declaró en la vista que no se había iniciado ningún procedimiento por incumplimiento contra Italia con respecto a la disposición controvertida.

31.

El Gobierno italiano alega que, a diferencia de la condonación litigiosa del asunto C-132/06, la disposición controvertida es una norma puramente procesal relativa a los procedimientos ante los órganos jurisdiccionales tributarios, que intervienen en una fase posterior a la actuación del Estado en el ejercicio de sus facultades y en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de comprobación y recaudación de los importes debidos por el IVA. Aunque la interpretación del Derecho nacional efectuada por el órgano jurisdiccional nacional es, en principio, vinculante para el Tribunal de Justicia, en el presente caso la petición de decisión prejudicial es incompleta por carecer de una explicación de la razón por la que debe considerarse que la disposición controvertida constituye una renuncia general. El Tribunal de Justicia debe, por tanto, tomar en consideración la explicación ofrecida por el propio Gobierno italiano.

32.

Subsidiariamente el Gobierno italiano alega que, a diferencia de la condonación del asunto C-132/06, la disposición controvertida no perturba gravemente el buen funcionamiento del sistema común del IVA o el principio de neutralidad fiscal, ni favorece a los sujetos pasivos culpables de fraude. (15) Más bien al contrario, únicamente se aplica en los casos en que la necesidad de cumplir la obligación de resolver los litigios en un plazo razonable prevista en el CEDH y la preocupación por descongestionar un sistema judicial sobrecargado con litigios cada vez más largos prevalecen sobre el decreciente interés público en proseguir reclamaciones tributarias que ya han sido desestimadas en primera y segunda instancia.

Apreciación

La interpretación de la disposición controvertida

33.

Aunque la interpretación de la disposición controvertida incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales, no estoy de acuerdo con que la descripción de dicha disposición como renuncia absoluta al crédito de IVA reclamado reflejada en la cuestión prejudicial planteada sea vinculante estrictamente para el Tribunal de Justicia. El efecto de esta disposición puede deducirse de su tenor. Lo que desea saber el órgano jurisdiccional remitente es si puede considerarse que ese efecto constituye una «renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles» en el sentido de la sentencia recaída en el asunto C-132/06 o si es lo bastante similar para considerar que el Derecho de la UE se opone también a dicha renuncia. La cuestión prejudicial no presume que la disposición controvertida pueda considerarse de esa forma. De lo contrario, la misma interpretación del órgano jurisdiccional remitente hubiera proporcionado la respuesta a la cuestión planteada.

34.

Si, no obstante, el Tribunal de Justicia considerase que dicha interpretación es vinculante, tendría que contestar afirmativamente a la cuestión planteada.

Comparación con la normativa litigiosa en el asunto C-132/06

35.

El efecto de la disposición controvertida parece diferir considerablemente del de la normativa objeto del asunto C-132/06.

36.

Esta última normativa (16) básicamente concedía 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 como adeudado y, en otros casos, de un importe puramente simbólico del impuesto. Tal y como declaró el Tribunal de Justicia, (17) el efecto de esta normativa era que «los sujetos pasivos culpables de fraude se [veían] favorecidos por ella». También declaró que (18) «al introducir una medida de condonación muy poco [después] de la expiración de los plazos dentro de los cuales los sujetos pasivos debían abonar el IVA y al exigir el pago de un importe muy reducido en relación con el impuesto efectivamente adeudado, la medida en cuestión permite a los sujetos pasivos afectados eludir definitivamente sus obligaciones en materia del IVA, cuando las autoridades tributarias nacionales hubieran podido descubrir al menos a una parte de estos sujetos pasivos a lo largo de los cuatro años anteriores a la fecha de prescripción del impuesto normalmente adeudado. En este sentido, la Ley no 289/2002 pone en entredicho la responsabilidad que pesa sobre cada Estado miembro de garantizar la correcta recaudación del impuesto».

37.

No puede afirmarse lo mismo con respecto a la disposición controvertida en el caso de autos. Tal y como admiten el Gobierno italiano y la Comisión, la misma se refiere a la fase judicial y no a la administrativa, la cual es responsabilidad de las autoridades tributarias. Su carácter procesal se confirma por el hecho de que no es sólo aplicable al IVA, como ocurría con la normativa litigiosa en el asunto C-132/06, sino a los recursos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale relativos a cualquier tipo de impuestos. No se trata de una inmunidad frente a la comprobación o liquidación por parte de las autoridades tributarias. Todos los casos afectados habían sido comprobados y se habían reclamado los importes considerados debidos antes de que la disposición controvertida entrara en vigor. Esta disposición pone fin al recurso de casación interpuesto por la autoridad tributaria contra una resolución judicial desfavorable, pero no favorece específicamente a quienes hubieran sido culpables de fraude fiscal. De hecho, no parece muy probable (y esperemos que de hecho sea especialmente improbable) que dichas personas hubieran vencido dos veces ante los órganos jurisdiccionales —en primera y segunda instancia— en un litigio contra la autoridad tributaria. Por último debe señalarse que la disposición controvertida entró en vigor más de catorce años después de la finalización del plazo en que pudo haberse interpuesto el recurso de casación y no «muy poco [después] de la expiración de los plazos dentro de los cuales los sujetos pasivos debían abonar el IVA». (19)

38.

Por tanto no se puede afirmar que la disposición controvertida «pone en entredicho la responsabilidad que pesa sobre cada Estado miembro de garantizar la correcta recaudación del impuesto», tal y como ocurría con la normativa litigiosa en el asunto C-132/06.

Obligaciones de los Estados miembros

39.

La Comisión observa que los Estados miembros están obligados a «adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio», «garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivo», «garantizar que los recursos propios de la Comunidad se perciben de forma eficaz» y a «no

crear diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos». (20)

40.

Sin embargo, dichas obligaciones no pueden extenderse de tal forma que incluyan una obligación de garantizar que, como regla general, las autoridades tributarias puedan seguir recurriendo las resoluciones judiciales hasta obtener una resolución favorable. Por otro lado, ningún principio del Derecho de la UE exige que se disponga de más de un recurso. El mismo Tribunal de Justicia es un ejemplo, en ciertos tipos de procedimiento, de un órgano jurisdiccional de primera y última instancia. En ciertos otros sistemas jurídicos no existe un derecho absoluto al recurso y posiblemente la autorización para recurrir rara vez se conceda a una parte que haya perdido en las dos instancias anteriores. En cualquier sistema tiene que llegar un momento en que se han agotado todos los recursos disponibles. En ningún sistema existe una garantía de que la resolución final será incontrovertiblemente correcta en Derecho.

41.

La disposición controvertida pone fin al recurso de casación de la autoridad tributaria después de que se dictaran resoluciones desfavorables para ella en primera y segunda instancia. Por lo tanto, se refiere a una situación en que puede considerarse que esta autoridad ha adoptado las medidas apropiadas para garantizar la recaudación del IVA que estima debido pero en la que los órganos jurisdiccionales hayan declarado en primera y segunda instancia que de hecho no se debía el IVA reclamado. No puedo aceptar que dicha medida represente por sí misma un incumplimiento de la obligación de garantizar la aplicación correcta del sistema de IVA por parte del Estado miembro.

42.

En la vista, la Comisión reconoció que no existe una obligación general de los Estados miembros de garantizar que la autoridad tributaria pueda interponer un recurso de casación en litigios relativos al IVA, aunque puntualizó que cuando como norma general dicho recurso es posible, no es admisible que los recursos correspondientes a un subgrupo definido arbitrariamente sean «decapitados» después de su interposición y antes de que puedan resolverse.

43.

Opino que la disposición controvertida no se refiere a un subgrupo de recursos definido arbitrariamente. Se refiere a todos los recursos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale en litigios que la autoridad tributaria ha perdido en primera y segunda instancia y que han estado pendientes durante más de diez años (en la práctica, catorce años). La obligación del Estado miembro derivada del artículo 22 de la Sexta Directiva consistente en garantizar la liquidación y recaudación correcta del IVA implica el cumplimiento en un plazo mucho más reducido. (21) Podría argumentarse válidamente que, al no garantizar la resolución de los litigios relativos a la liquidación del IVA dentro de un plazo razonable desde que debía determinarse definitivamente su importe, a pesar de dos resoluciones judiciales a favor de la misma parte, Italia estaba incumpliendo esta obligación. En mi opinión, no puede alegarse que Italia ha incumplido su obligación cuando decide, tras catorce años, la conclusión de dichos litigios de la única forma que no implica un resultado injusto para la parte a la que habían sido favorables las resoluciones anteriores. (Debo recalcar que estas observaciones se refieren a la disposición controvertida misma y no a aquella otra disposición que es aplicable a los recursos pendientes ante la Corte di Cassazione, ni a la relación entre ambas.)

44.

La Comisión también hizo mención de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en los asuntos Lucchini (22) y, muy especialmente, Fallimento Olimpiclub. (23) Ambos casos se refieren a la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada en el Derecho italiano. En la sentencia Lucchini, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho de la UE se opone a la aplicación de una disposición nacional que pretende consagrar dicho principio si su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado, cuya incompatibilidad con el mercado común había sido declarada por una decisión firme de la Comisión. En la sentencia Fallimento Olimpiclub el Tribunal de Justicia estimó, con referencia a la sentencia Lucchini, que no era admisible la aplicación de esa misma disposición en un litigio relativo al IVA correspondiente a un ejercicio fiscal sobre el cual aún no ha recaído ninguna resolución judicial definitiva, en la medida en que obstaculiza que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración las normas de Derecho de la UE en materia de prácticas abusivas vinculadas a dicho impuesto. La Comisión pretende establecer un paralelismo entre estas aplicaciones no permitidas del principio de cosa juzgada y la disposición controvertida, por cuanto que esta última parece otorgar fuerza de cosa juzgada a la resolución recaída en segunda instancia a la vez que excluye cualquier cuestión sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE del pronunciamiento del órgano jurisdiccional que de lo contrario hubiera resuelto sobre el recurso de casación.

45.

No creo que este paralelismo sea válido. La situación en la sentencia Lucchini era muy específica; en ella se discutían los principios relativos al reparto de competencias entre los Estados miembros y la Comunidad en materia de ayudas de Estado, según el cual la Comisión tiene competencia exclusiva para apreciar la compatibilidad de una medida de ayuda de Estado con el mercado común. Y la sentencia Fallimento Olimpiclub, aunque más próxima al presente caso por referirse al IVA, se pronunció sobre la cuestión concreta de si era compatible con el principio de efectividad interpretar el principio de cosa juzgada en el sentido de que, en los litigios relativos a IVA, la sentencia firme en un determinado asunto, cuando se refiere a un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, en dicho punto, fuerza vinculante, aunque las apreciaciones realizadas en esa ocasión se refieran a un ejercicio fiscal diferente. Ninguna de estas situaciones ni otras situaciones comparables se dan en el presente caso, que deberá decidirse a la luz de sus propias características específicas.

46.

La Comisión también señala que el IVA constituye la base de uno de los «recursos propios» de la UE, cuya recaudación eficaz es responsabilidad de los Estados miembros. (24)

47.

Esto es totalmente cierto. El recurso propio basado en el IVA queda fijado en un 0,3 % de una base imponible del IVA armonizada en cada Estado miembro. (25) Debido a que la base imponible armonizada teórica se calcula en realidad a partir de los importes efectivamente recaudados, (26) la recaudación eficaz por los Estados miembros repercute en los ingresos presupuestarios de la UE.

48.

No obstante, el requisito de la recaudación eficaz no puede ser absoluto. Deben sopesarse el coste y las probabilidades de percepción del impuesto con respecto a los ingresos potenciales. En relación con la disposición controvertida, se generaría un coste no sólo para la autoridad tributaria al proseguir el procedimiento sino también para el Estado al tener que mantener la Commissione

Tributaria Central en funcionamiento, previsiblemente por mucho tiempo. Influye en las probabilidades de la percepción del impuesto no sólo el hecho de existir dos resoluciones judiciales desfavorables para la autoridad tributaria, sino también el mero paso del tiempo, que puede causar que ya no sea posible percibir algunos de los importes, incluso obteniendo finalmente una resolución judicial favorable. Además, debe equilibrarse la obligación de recaudar con la obligación de permitir que el sujeto pasivo cierre sus cuentas en un plazo razonable tras finalizar cada período impositivo del IVA. Cuando un litigio ha estado pendiente por un período considerable de tiempo es inevitable que se alcance un punto en que las anteriores consideraciones pesen más que la obligación de agotar todos los recursos en materia de IVA. Los criterios previstos en la disposición controvertida parecen razonables en ese contexto.

Comparación con el artículo 16 de la Ley no 289/2002

49.

La Comisión alude a la jurisprudencia de la Corte di Cassazione relativa al artículo 16 de la Ley no 289/2002, cuyos artículos 8 y 9 habían sido objeto del recurso de la Comisión en el asunto C-132/06 y que fueron considerados incompatibles con el Derecho de la UE por el Tribunal de Justicia. El artículo 16 prevé que el sujeto pasivo puede conseguir la terminación de cualquier procedimiento pendiente ante cualquier órgano jurisdiccional tributario mediante el pago del 10 % del importe litigioso, o de 150 euros, si el importe litigioso es inferior a 2.000 euros. La Corte di Cassazione ha declarado que ese artículo incurre en la misma incompatibilidad que los artículos 8 y 9 de la Ley no 289/2002. La Comisión alega que esta declaración tiene relevancia con respecto a la valoración de la disposición controvertida, la cual, según sostiene la Comisión, es «prácticamente idéntica».

50.

La compatibilidad del artículo 16 de la Ley no 289/2002 con el Derecho de la UE no es objeto del presente litigio y, por tanto, no procede que el Tribunal de Justicia se pronuncie al respecto en este procedimiento. No obstante, debo señalar que este precepto presenta al menos una diferencia significativa con respecto a la disposición controvertida por cuanto que es aplicable a todos los procedimientos pendientes ante todos los órganos jurisdiccionales tributarios, independientemente de su duración. Por consiguiente, parece asemejarse mucho más a una «renuncia general» que la disposición controvertida en este caso, que sólo es aplicable a los recursos de casación cuando la duración total de los procedimientos ha sido de más de diez años (en la práctica, catorce años). Por consiguiente, no creo que en el presente caso pueda considerarse relevante la jurisprudencia nacional relativa al artículo 16 de la Ley no 289/2002.

Comparación con las transacciones acordadas caso por caso

51.

La Comisión señala que la disposición controvertida prevé la conclusión de todos los litigios afectados, sin tomar en consideración la probabilidad de una resolución favorable para la autoridad tributaria. Contrapone esta regla a otras disposiciones del Derecho italiano que permiten resolver los litigios mediante una transacción judicial entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, acordada sobre la base de una valoración individual del litigio por parte de la autoridad y/o el pago por el sujeto pasivo de una parte del importe reclamado. La disposición controvertida constituye, en opinión de la Comisión, una renuncia general en el sentido de la sentencia recaída en el asunto C-132/06, en contraposición a una transacción acordada caso por caso que, según parece, considera aceptable.

52.

Esta alegación no me parece convincente.

53.

Es cierto que una parte que ha perdido el litigio en primera y segunda instancia puede ganarlo en casación. Y también que dicha parte normalmente evaluará, con más o menos precisión, sus intereses y probabilidades de éxito antes de interponer el recurso de casación. Una entidad pública como la autoridad tributaria también deseará, en términos más generales de seguridad jurídica, obtener una resolución firme en favor del interés público.

54.

Por una parte, la disposición controvertida efectivamente parece sustituir la evaluación del interés en proseguir el litigio de la autoridad tributaria por una estimación cuasi-estadística de la probabilidad de obtener una resolución favorable en casación. Cuando esta probabilidad es reducida, como parece presumir la disposición controvertida, la ausencia de una resolución en casación parece ser, aunque no ideal, sí menos problemática.

55.

Por otra parte, una transacción estipulada caso por caso, en virtud de la cual la autoridad tributaria renuncia al pago íntegro del importe que considera debido a cambio del pago de una parte del mismo, no parece una solución más elogiable. Se percibirá necesariamente un importe superior o inferior del impuesto que se hubiera recaudado con arreglo a una interpretación correcta de la normativa pertinente y al mismo tiempo se renuncia a cualquier posibilidad de obtener un pronunciamiento sobre esa interpretación del órgano jurisdiccional de casación.

56.

Ninguna de las dos opciones es ideal en relación con una recaudación íntegra del impuesto debido, pero tampoco resultan inaceptables o comparables a una renuncia general en el sentido de la sentencia recaída en el asunto C-132/06.

Justificación sobre la base del CEDH

57.

Por el contrario, la necesidad de cumplir con el requisito del «plazo razonable» establecido en el artículo 6, apartado 1, del CEDH (27) (y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, que vincula a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE) parece ofrecer una justificación clara y especialmente poderosa a favor de una norma como la disposición controvertida. Tomando en consideración las exigencias de la seguridad jurídica, debe advertirse que, salvo que las circunstancias concretas del caso lo justifiquen, diez años parece una duración especialmente larga para un procedimiento judicial. (28) La disposición controvertida es aplicable en la práctica únicamente a aquellos litigios que en abril de 2010 llevaban al menos diez años (en la práctica, catorce) pendientes en casación y cuya duración total ha sido, por tanto, mucho más larga. Mientras por un lado el hecho de esta demora obviamente constituye por sí misma un problema serio que el Estado miembro debe solucionar, (29) por otro lado, no creo que la obligación prevista en el Derecho de la UE de garantizar la recaudación eficaz del IVA exija mantener durante más de diez o catorce años una situación de inseguridad jurídica relativa al importe litigioso del impuesto, con respecto al cual el sujeto pasivo ya ha

obtenido dos resoluciones favorables.

58.

Sobre la base de todas las consideraciones precedentes, opino que la disposición controvertida en el presente asunto no es, por tanto, comparable a la normativa que fue objeto del litigio en el asunto C-132/06 y no constituye un incumplimiento de la obligación de garantizar la aplicación correcta del sistema de IVA por parte Italia.

El requisito de la neutralidad fiscal

59.

No obstante, un aspecto de la disposición controvertida sí resulta cuestionable a la luz de la sentencia recaída en el asunto C-132/06, entre otras, y se refiere al requisito de la «neutralidad fiscal», concretamente, a la obligación 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». (30)

60.

La Comisión plantea este punto al preguntar por qué, si la finalidad del artículo 3, apartado 2 bis, del Decreto Ley convertido en ley consistía efectivamente en reducir la acumulación de asuntos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale y la Corte di Cassazione, únicamente es aplicable a los procedimientos que habían estado pendientes durante más de diez años en una fecha determinada y no a todos los procedimientos desde que alcanzaron una duración de diez años.

61.

Esta cuestión no me parece pertinente en el marco del presente asunto, el cual, como procede recordar, se refiere únicamente a los asuntos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale. Cuando entró en vigor la disposición controvertida, todos los recursos de casación llevaban pendientes ante la misma más de diez años, no cabiendo la interposición de ningún recurso posterior ante ese tribunal.

62.

No obstante, el artículo 3, apartado 2 bis, en su conjunto prevé una diferencia de trato para los recursos de casación en los procedimientos en materia de IVA, dependiendo esencialmente de la fecha en que se presentaron y no de la duración de su pendencia. (31) Y, aunque el criterio de los diez años podría considerarse un criterio de distinción objetivo (aunque discrecional, como ocurre con todos los plazos), cuando se contempla a la luz del requisito del «plazo razonable» previsto en el artículo 6, apartado 1, del CEDH y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales, no parece aceptable que tenga un efecto diferente dependiendo simplemente de la fecha en que se presentó el recurso de casación.

63.

A pesar de ello no creo que esto sea motivo suficiente para estimar que la disposición controvertida sea incompatible, en sí misma, con la obligación de Italia de garantizar la recaudación eficaz del IVA y el cumplimiento efectivo por los sujetos pasivos de las obligaciones a las que están sometidos con arreglo al sistema del IVA. Lo que podría exigirse es un trato uniforme de todas las situaciones abarcadas por el artículo 3, apartado 2 bis, del Decreto-ley

convertido en ley, al menos en la medida en que se refieren al IVA. Podría solventarse este problema si, en el momento en que se cumple el plazo de los diez años de duración del procedimiento, los recursos pendientes ante la Corte di Cassazione recibiesen el mismo trato que aquellos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale. Lo mismo ocurriría si el trato dispensado actualmente a los recursos ante la Corte di Cassazione se aplicase también a los recursos pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale. No obstante, no creo que, en el marco de esta petición de decisión prejudicial, incumba al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre ninguna de estas posibilidades o cualquier otra. Dichas consideraciones no son relevantes con respecto a la cuestión de si una interpretación correcta de la legislación de la UE se opone a una medida como la de la disposición controvertida.

Conclusión

64.

Por consiguiente, opino que el Tribunal de Justicia debe responder a la cuestión planteada por la Commissione Tributaria Centrale de la siguiente forma:

«Ni el artículo 4 TUE (antiguo artículo 10 CE), apartado 3, ni 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, se oponen a una disposición nacional en virtud de la cual, en los litigios relativos al impuesto sobre el valor añadido entre un sujeto pasivo y la autoridad tributaria, cuando han transcurrido diez años desde que se inició el procedimiento en primera instancia, se acuerda la terminación automática de los recursos de casación interpuestos por la autoridad tributaria tras haberse desestimado sus pretensiones en primera y segunda instancia, sin que el órgano jurisdiccional de casación se pronuncie sobre el fondo.»

(1) Lengua original: inglés.

(2) Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

(3) 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»), con sus numerosas modificaciones.

(4) Véase actualmente el artículo 2, apartado 1, letras a) y d), de la Directiva 2006/112.

(5) A partir del 1 de enero de 1993 se sustituyó el artículo 22 por el artículo 28 nono (Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE; DO L 376, p. 1), aunque sin cambios sustanciales en los preceptos citados. Véanse actualmente los artículos 252, apartado 1, 206 y 273 de la Directiva 2006/112.

(6) Sentencia de 17 de julio de 2008 (C-132/06, Rec. p. I-5457).

(7) Apartados 43 y 44 de la sentencia.

(8) Decreto Legislativo no 545/1992.

- (9) Según parece, en octubre de 2010 había aproximadamente 211.000 recursos pendientes, aunque se espera que todos los litigios pendientes ante la Commissione Tributaria Centrale queden resueltos a 31 de diciembre de 2012, de manera que este órgano pueda desaparecer de forma definitiva.
- (10) Artículo 3, apartado 2 bis, del Decreto Ley no 40/2010, convertido en ley por la Ley no 73/2010, que introdujo el artículo 3, apartado 2 bis. El artículo 3 se titula: «Reducción de los litigios y racionalización de la recaudación». Me referiré al artículo 3, apartado 2 bis, párrafo primero, letra a), como la «disposición controvertida».
- (11) La llamada «Ley Pinto», que prevé un mecanismo para solicitar una indemnización por la duración excesiva de los procedimientos judiciales, introducida a raíz de una serie de sentencias muy críticas del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- (12) Equivalente aproximadamente a 11.500 euros.
- (13) Véase el punto 11 de estas conclusiones.
- (14) Asunto C-417/10, 3M Italia, cuya vista fue celebrada inmediatamente antes de la del presente asunto.
- (15) Véanse los apartados 44, 45 y 47 de la sentencia recaída en el asunto C-132/06, citada en el punto 7 de las presentes conclusiones.
- (16) Para una síntesis de dicha normativa véanse los apartados 8 y ss. de la sentencia y los puntos 11 y ss. de las conclusiones que presenté en ese asunto.
- (17) En el apartado 47 de la sentencia.
- (18) En el apartado 52 de la sentencia.
- (19) Además el presente asunto se refiere a la reclamación de un crédito que nació (en su caso) hace aproximadamente treinta años.
- (20) Véanse los apartados 37 a 39 de la sentencia recaída en el asunto C-132/06, citada en el punto 7 de estas conclusiones.
- (21) El artículo 22, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva exigía que el sujeto pasivo presentase una declaración en un plazo que no podía exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo que no podía ser superior a un año y que pagase la cuota neta del IVA al presentar la declaración.
- (22) Sentencia de 18 de julio de 2007 (C-119/05, Rec. p. I-6199).
- (23) Sentencia de 3 de septiembre de 2009 (C-2/08, Rec. p. I-7501).
- (24) Véanse los considerandos segundo y décimo cuarto de la Sexta Directiva y el apartado 39 de la sentencia recaída en el asunto C-132/06.
- (25) Véase el artículo 2 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).

(26) Véase, *European Union public finance*, cuarta edición, Oficina de Publicaciones de la UE, 2008, p. 239.

(27) El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado reiteradamente que la demora que se produce en los procesos en Italia, de duración inferior a diez años, infringe el artículo 6, apartado 1, del CEDH [véanse, por ejemplo, las sentencias de 18 de octubre de 2001, *Sciortino v./Italia*, no 30127/96 (Segunda Sala), apartados 19 y ss., y 29 de marzo de 2006, *Scordino v./Italia* (no 1) (Gran Sala), no 36813/97, *Reports of Judgments and Decisions*, 2006-V, apartado 175 y ss.].

(28) En el marco de los procedimientos ante los tribunales de la UE, véase por ejemplo, la sentencia del 16 de julio de 2009, *Der Grüne Punkt – Duales System Deutschland/Comisión* (C-385/07 P, Rec. p. I-6155), apartados 181 y ss.

(29) Véase la nota 9 de estas conclusiones.

(30) Apartado 39 de la sentencia.

(31) De hecho, se produce una distinción tripartita: los recursos ante la Commissione Tributaria Centrale reciben un trato diferente a aquellos pendientes ante la Corte di Cassazione, y los recursos pendientes ante esta última reciben un trato diferente dependiendo de si el procedimiento se inició en primera instancia antes o después del 26 de mayo de 2000.