

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Jean Monnet Chair 'EU Law and Taxation

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 13 de junio de 2013

Asunto: C-125/12

Partes: *Promociones y Construcciones BJ 200, S.L.*

Síntesis:

IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículo 199, apartado 1, letra g) – Proceso concursal voluntario – Persona deudora del impuesto – Sujeto pasivo destinatario de determinadas operaciones – Concepto de “procedimiento obligatorio de liquidación

1. Comentario

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo aclara en este asunto planteado por el Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada, la interpretación y el alcance de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112 del IVA, al referirse al 'destinatario de las operaciones de entrega de *bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación*'.

La cuestión prejudicial se plantea para aclarar si la reforma del artículo 84.1 de la Ley del IVA, propiciada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, se ajustaba a la potestad reconocida a los Estados miembros por el mencionado artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112, al considerar como *sujetos pasivos* del IVA –por el sistema de inversión del sujeto pasivo– a los empresarios o profesionales *para quienes se realicen las operaciones sujetas ... 'cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal'*.

La cuestión no afecta, pues, directamente, a la redacción actual de dicho precepto incorporada en la LIVA como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por lo que no afecta ni se pronuncia sobre la adecuación de los otros dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo que dicha Ley incorpora. 'entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación'.

El Tribunal considera que la versión castellana es más estricta que la de otras versiones lingüísticas, confirmando la necesidad de interpretar de forma amplia dicha expresión, al considerarla equivalente a un ‘procedimiento de venta forzosa’. En este sentido, el Tribunal confirma la *capacidad* de los Estados miembros para utilizar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a todas las ventas de bienes inmuebles realizadas por el deudor de un crédito ejecutivo ‘en el marco de cualquier procedimiento concursal, sea de naturaleza liquidativa o no, siempre y cuando esta venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional del deudor’.

El Tribunal acude a la interpretación contextual de la Directiva así como a la interpretación plurilingüística para establecer el sentido exacto de la expresión ‘procedimiento obligatorio de liquidación’, para lo cual acude al origen del precepto, justificado en la necesidad de generalizar las medidas particulares que como excepción se habían otorgado a determinados Estados miembros para combatir el fraude o evasión fiscales en aquellos supuestos en los que el deudor era incapaz de hacer frente al IVA facturado debido a las dificultades que experimentaba, por lo que basta verificar la existencia de una *venta obligada* en el *marco de un procedimiento concursal*, aunque no produzca efectos liquidativos, para aceptar la inversión del sujeto pasivo fijada por el legislador español. Nada empuja, a juicio del Tribunal, la interpretación restrictiva de que debe ser objeto el artículo 199.1.g de la Directiva 2006/112, al tratarse de una excepción al régimen normal, puesto que a juicio del Tribunal ‘el riesgo de evasión y de fraude fiscales existe desde el momento en que el deudor es declarado insolvente’, y no aceptar una interpretación como la propuesta podría privar de eficacia al artículo 199.1.g). En consecuencia, el Tribunal se muestra favorable a una interpretación laxa de los mecanismos que facultan a los Estados miembros para proceder a la inversión del sujeto pasivo en aras de incrementar la eficacia de la lucha contra el fraude fiscal.

Cabe reseñar finalmente, las dudas interpretativas que puede generar la confusa interpretación del término ‘reverse charge mechanism’ en la versión española de la sentencia por ‘autoliquidación’, en lugar de la versión adoptada por la legislación interna española ‘inversión del sujeto pasivo’. No es el mecanismo de la autoliquidación –generalizado en el ámbito del IVA en el ordenamiento tributario español– el que queda autorizado por la Directiva del IVA en los casos de ventas de bienes inmuebles realizadas por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de cualquier procedimiento concursal, si no el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, o deudor, en términos de la Directiva IVA (párrafo 30). Siendo que la sentencia se refiere a un supuesto planteado por un tribunal español y que afecta inicial y principalmente a la legislación española, habría sido deseable una mayor precisión en el uso de la terminología técnicamente correcta, situación que se resuelve generalmente de forma brillante por los servicios de traducción del Tribunal, atendiendo a los numerosos conflictos que pueden generarse en un análisis de derecho comparado debido a sus singulares peculiaridades.

2. Antecedentes

El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada decidió plantear cuestión prejudicial, en el marco de un proceso concursal voluntario incoado a instancias de Promociones y Construcciones BJ 200 S.L., a efectos de aclarar el significado e implicaciones del artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112. Conforme a dicho precepto ‘los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones de entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación’. El legislador español, en la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, consideró que se producía una inversión del sujeto pasivo en los supuestos de ‘entrega de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal’ (artículo 84.Uno.2.3) de la Ley del IVA).

Mediante auto de 22 de febrero de 2010, se declaró la insolvencia de Promociones y Construcciones y se activó el consiguiente proceso concursal voluntario.

En el curso de la fase común del proceso concursal, surgió la oportunidad de vender dos inmuebles propiedad de esta sociedad. Ésta presentó el 31 de enero de 2012, previo informe favorable de la administración concursal y acuerdo del comprador, Banesto, S.A., una solicitud de autorización para la venta al amparo de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal. El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada declaró esta venta oportuna y favorable a los intereses del concurso y la autorizó mediante Auto de 1 de febrero de 2012.

Sin embargo, el Juzgado de lo Mercantil muestra dudas sobre la identidad del sujeto que debe hacer frente a la obligación tributaria consistente en declarar e ingresar el importe del IVA asociado a dicha venta.

En estas circunstancias, el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales.

3. Cuestiones planteadas

1. El artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112], al establecer que “1. *los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: (...) g) La entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación*”, cuando el proceso judicial sea un concurso de acreedores abierto por la declaración de insolvencia de dicho deudor, ¿debe interpretarse en el sentido de que sólo se refiere a las transmisiones que obedezcan estrictamente a la propia naturaleza liquidativa del procedimiento o a la fase liquidativa en la que este procedimiento se encuentre, de forma que la enajenación de dichos inmuebles se debe producir como consecuencia de la liquidación global de su patrimonio, o dado que un procedimiento concursal puede concluir, entre otras opciones, con la liquidación de la empresa concursada, comprende también cualquier transmisión de bienes inmuebles efectuados por el deudor declarado en concurso a lo largo de un proceso concursal?
2. ¿El artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112] debe interpretarse en el sentido de que el “procedimiento obligatorio de liquidación” al que alude incluye un proceso judicial colectivo de insolvencia en el que se ha efectuado, al margen de cualquier fase de liquidación obligatoria de su patrimonio y por meras razones de oportunidad, una venta voluntaria de alguno o algunos de sus bienes; o por el contrario sólo se refiere a las ejecuciones procesales obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial?
3. En este último caso, si el artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112] se refiere estrictamente a las ejecuciones obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial, ¿puede interpretarse el precepto indicado en el sentido de excluir del mismo la inversión del sujeto pasivo del IVA en cualquier caso de transmisión de un inmueble por un deudor declarado en concurso por razones de oportunidad y conveniencia para el interés del concurso y al margen de todo proceso de liquidación global de sus bienes, debiendo prescindirse entonces de una ley nacional que haya extendido el supuesto de hecho del artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/2012 a supuestos que este precepto no contempla?

4. Fallo

El artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.

5. Fundamentos de la sentencia

A pesar de lo que considera el Gobierno español, el Tribunal de Luxemburgo se considera competente para interpretar la cuestión prejudicial planteada por el tribunal granadino. Por tres motivos:

- porque el TJUE no es competente para verificar si la resolución de remisión ha sido adoptada de acuerdo con las normas de organización y procesales del Derecho nacional;
- porque corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse;
- porque la cuestión planteada no es meramente hipotética;
- porque el auto de remisión no está falto de motivación.

En relación con la interpretación de la expresión ‘procedimiento obligatorio de liquidación’ que refiere el artículo 199.apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, el Tribunal reconoce que con arreglo a su tenor ‘los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación’.

Las dos primeras cuestiones prejudiciales, analizadas conjuntamente, versan sobre la interpretación del concepto «procedimiento obligatorio de liquidación» que aparece en el artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112. A tal efecto se considera que dicho concepto engloba un ámbito de aplicación más amplio que la liquidación propiamente dicha. Aunque la versión española de esta Directiva emplea el término «liquidación», el examen de las distintas versiones lingüísticas indica que la expresión más utilizada es la de «procedimiento de venta forzosa» (en la versión checa, «řízení o nuceném prodeji»; en la versión alemana, «Zwangsversteigerungsverfahren»; en la versión inglesa, «compulsory sale procedure»; en la versión francesa, «procédure de vente forcée»; en la versión lituana, «priverstinio pardavimo»; en la versión maltesa, «procedura ta' bejgh obbligatorju»; en la versión portuguesa, «um processo de venda coerciva» y, en la versión eslovaca, «konanie o nútenom predaji»).

Por ello, el Tribunal se refiere a la aplicación uniforme del Derecho de la Unión para no conceder a la versión española carácter prevalente ni prioritario frente a otras versiones lingüísticas para interpretar dicho término.

En segundo lugar, el Tribunal se refiere a la interpretación sistemática general del artículo 199, reconociendo que el apartado 1, letra g) de la Directiva constituye *una excepción al principio* de que los deudores del IVA son los sujetos pasivos que efectúan una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada.

El Tribunal refiere el origen de la excepción, así como al objetivo de la misma y su justificación: se introdujo por primera vez mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9), en el texto de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). A pesar de tratarse de una excepción al régimen normal que, en líneas generales debería interpretarse de manera restrictiva, el Tribunal considera preciso velar por que esa disposición no quede privada de su eficacia.

Como se desprende del primer considerando de la Directiva 2006/69, su objetivo consiste en permitir a todos los Estados miembros aplicar las excepciones que se habían concedido a determinados Estados miembros con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales.

A este respecto, continúa señalando que en lo que atañe al objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, procede señalar que, según su considerando 42, es conveniente que los Estados miembros puedan recurrir al mecanismo de la autoliquidación (nota del autor: de la inversión del sujeto pasivo o deudor) a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. Así, esta disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida.

A juicio del TJUE la capacidad de un deudor de pagar a las autoridades tributarias el IVA facturado sobre la venta de un bien inmueble queda en entredicho a partir de la apertura de un procedimiento concursal puesto que éste ha sido desencadenado por la declaración de insolvencia del deudor, la aplicación del régimen de autoliquidación no puede limitarse a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas en el marco de un procedimiento de liquidación del patrimonio del deudor insolvente. A dichos efectos es irrelevante que el procedimiento concursal produzca o no efectos liquidativos; basta con que el sujeto pasivo se vea obligado a vender los bienes en el marco de un procedimiento concursal, por lo que la necesidad de la venta para satisfacer a los acreedores y reanudar la actividad económica o profesional del deudor se convierte en el elemento esencial en la delimitación del concepto.

Por consiguiente, a juicio del Tribunal procede responder a las cuestiones primera y segunda que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.

A la vista de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, no procede responder a la tercera.