

SENTENCIA DE 25 OCTUBRE DE 2001

■ **Asunto C-78/00**

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas / República Italiana
Fiscalidad

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva IVA – Devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado – Categoría de sujetos pasivos titulares de un crédito fiscal»
(Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española

I.1. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión, de si una legislación nacional, en este caso la italiana, permitía que la devolución del excedente del IVA, se pudiera realizar mediante la entrega de títulos de deuda del estado, con vencimiento a 10 años, era o no conforme a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, en su versión de la Directiva 95/77/CEE de 10 de abril de 1995.

El Tribunal de Justicia a instancia de un recurso interpuesto por la Comisión, declaró que la República Italiana había incumplido la obligación impuesta por los preceptos citados, toda vez que la neutralidad del IVA, garantiza el derecho al ejercicio inmediato de la devolución del excedente del IVA, que resulta de la diferencia entre la cantidad de deducción autorizada y la de la cuota devengada. Lo contrario supondría, violar este derecho fundamental del sujeto pasivo haciendo recaer sobre el mismo, total o parcialmente el peso del IVA.

Lo anterior –dice la Sentencia– implica que la devolución del IVA debe efectuarse en un plazo razonable mediante un pago en metálico o de moneda equivalente.

Por otra parte, declara que la alegación hecha por el Gobierno Italiano, de que la norma nacional sólo afectaba a un número relativamente pequeño de sujetos pasivos carece de pertinencia en relación con la existencia del incumplimiento. Al igual que otras sentencias, se declara por el contrario, que el incumplimiento que afecta gravemente el interés del Estado, tampoco puede justificar nunca el incumplimiento de una norma porque podría incentivar el fraude.

1.2. Legislación española

El artículo 98 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, proclama el derecho inmediato a la deducción del IVA, o sea desde el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Y el artículo 99, regula el ejercicio del derecho a deducción, correspondiente a cada uno de los períodos de liquidación, permitiendo la compensación en las declaraciones liquidaciones en posteriores, siempre que no haya transcurrido cuatro años contados, a partir de la presentación de la declaración-liquidación que origine el exceso.

Por otra parte, regula el derecho del sujeto pasivo a la devolución del saldo existente a su favor al 31 de diciembre de cada año, cuando no hubiera podido compensar dentro del período de declaración liquidación, el exceso entre las cuotas deducibles y las devengadas; salvo en determinados supuestos, en los que la devolución se puede solicitar antes del 31 de diciembre (artículos 112 y 113).

2. Antecedentes de hecho

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de marzo de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con el fin de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al haber previsto, para una categoría de sujetos pasivos con créditos fiscales correspondientes al año 1992, la sustitución de la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.

2.1. Antecedentes de hecho y procedimiento administrativo previo

Al estimar que los Decretos-leyes números 16/93 y 250/95 vulneraban a la vez el principio del derecho a deducción del IVA soportado, recogido en el artículo 17 de la Sexta

Directiva, y la obligación, prevista en el artículo 18, apartado 4, de dicha Directiva, de efectuar una devolución «cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas», la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento enviando a las autoridades italianas, el 22 de diciembre de 1997, un escrito de requerimiento por el que las instaba a presentar sus observaciones en un plazo de dos meses.

En su escrito de requerimiento, la Comisión indicó en particular que se le había informado de que a numerosos sujetos pasivos italianos a quienes eran aplicables los Decretos-leyes números 16/93 y 250/95 no se les había devuelto el excedente del IVA acumulado a lo largo del año 1992 y se les había privado así de su derecho a deducción.

Mediante escrito de 2 de abril de 1998, las autoridades italianas respondieron al escrito de requerimiento alegando que la legislación italiana relativa a la devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado era conforme con lo dispuesto en el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

Puesto que los argumentos del Gobierno italiano no convencieron a la Comisión, ésta dirigió a la República Italiana, el 9 de julio de 1999, un dictamen motivado en el que requería a este Estado miembro para que adoptara todas las medidas necesarias para darle cumplimiento en un plazo de dos meses a partir de su notificación.

Las autoridades italianas no dieron cumplimiento a dicho dictamen dentro del plazo señalado. En estas circunstancias, la Comisión interpuso el presente recurso.

3. Fundamentos de derecho

3.1. El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

La Comisión considera que, al entregar a los sujetos pasivos títulos de deuda del Estado con vencimiento a cinco o diez años tras su emisión, la República Italiana ha infringido lo dispuesto en el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, relativo al tratamiento del excedente del IVA. La Comisión alega que este precepto permite trasladar el excedente que resulta de la diferencia entre la cantidad de las deducciones autorizadas y la cantidad de la cuota devengada, únicamente hasta el siguiente período impositivo. El traslado del excedente a los períodos impositivos posteriores al que sigue de inmediato al período considerado viola el principio establecido por dicho precepto, priva a los sujetos pasivos afectados del ejercicio normal del derecho a deducción y atenta gravemente contra un principio fundamental del sistema común del IVA, a saber, el derecho al ejercicio inmediato del derecho a deducción.

3.1.1 Apreciación del Tribunal de Justicia

Ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.

De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

Pues bien, de lo expuesto por la Comisión, y que no ha sido negado por el Gobierno italiano, resulta que la República Italiana decidió devolver el excedente del IVA al que tenía derecho un cierto número de sujetos pasivos con respecto al año 1992, mediante la entrega de títulos de deuda del Estado emitida a partir del 1 de enero de 1994 y con vencimiento a cinco o diez años a partir de su emisión. Además, dichos títulos fueron distribuidos a los sujetos pasivos afectados progresivamente, entre abril de 1994 y diciembre de 1998.

Es preciso señalar que la normativa italiana controvertida, que no da lugar a un pago en metálico o de manera equivalente en un plazo razonable sino que prevé la entrega de títulos de deuda del Estado, no es compatible con el sistema de devolución del excedente del IVA previsto por la Sexta Directiva.

La circunstancia, alegada por el Gobierno italiano, de que la normativa nacional controvertida sólo afectaba a un número relativamente pequeño de sujetos pasivos carece de pertinencia en relación con la existencia del incumplimiento.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

«1) *La República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al haber previsto, para una categoría de sujetos pasivos con créditos fiscales correspondientes al año 1992, la devolución del impuesto sobre el valor añadido mediante la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.*

2) *Condenar en costas a la República Italiana.»*

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 7 de junio de 2001

Propuso al Tribunal de Justicia que:

«- Declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, al disponer la sustitución de la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la entrega de títulos de deuda del Estado para una categoría de sujetos pasivos titulares de crédito fiscal durante el año 1992.

- Condene en costas a la República Italiana.»