SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 26 de octubre de 1995 *

En el asunto C-144/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la Commissione tributaria centrale, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Ufficio IVA di Trapani

e

Italittica SpA,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 10 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), C. Gulmann, P. Jann y L. Sevón, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Luigi Ferrari Bravo, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, y por el Sr. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y por el Sr. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères en la citada direction, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por la Sra. Vivien Rose, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la parte demandada, representada por el Sr. F. Rocca, doctor en Derecho comercial; del Gobierno italiano; del Gobierno francés; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. A. W. H. Charles, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. E. de March, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 8 de junio de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 24 de marzo de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de mayo siguiente, la Commissione tributaria centrale planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 10 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; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Italittica (en lo sucesivo, «Italittica») y el Ufficio IVA di Trapani (en lo sucesivo, «Ufficio»).

3 Italittica, que explota instalaciones de piscicultura, celebró dos contratos con la sociedad Sangiovanni Industrie Riunite (en lo sucesivo, «Sangiovanni»), para la construcción de un edificio destinado al ejercicio de sus actividades. Con tal fin, esta última sociedad extendió tres facturas y, por la cantidad restante, extendió, el 17 de octubre de 1980, una factura pro forma por un importe de 338.215.680 LIT, en la cual no figuraba el IVA.

4 Con ocasión de una inspección practicada por la Administración tributaria, se comprobó que Italittica había registrado dicho edificio en la contabilidad correspondiente al ejercicio de 1980, haciendo figurar su deuda con Sangiovanni en la partida «proveedores por facturas a recibir», sin mencionar el IVA. El Ufficio consideró que Italittica había incurrido en una infracción del párrafo cuarto del

artículo 41 del Decreto del Presidente de la República n° 633/72, de 26 de octubre de 1972, por el que se introduce el IVA en el ordenamiento tributario italiano y se establece su régimen jurídico (GURI n° 292, de 11 de noviembre de 1972; en lo sucesivo, «DPR»), por lo cual le impuso una sanción por importe de 94.700.000 LIT.

5 Efectivamente, de lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 41 del DPR, en su versión en vigor en el momento de producirse los hechos, se desprende:

«El cesionario o el comitente que, en el ejercicio de su actividad, oficio o profesión, haya adquirido bienes o servicios, sin que se haya extendido factura alguna o habiéndose extendido una factura irregular por parte de la persona que tiene la obligación de extenderla, se halla obligado a regularizar la operación de la siguiente forma:

a) Si no ha recibido la factura dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en la que se haya efectuado la operación, debe presentar en el plazo de 30 días siguientes a la expiración del citado plazo, en la oficina competente, un documento por duplicado que contenga las indicaciones que se exigen [...] debiendo pagar al propio tiempo el impuesto correspondiente;

[...]»

6 En estas circunstancias, Italittica interpuso un recurso ante la Commissione tributaria di primo grado, en el cual alegaba, fundándose en lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 6 del DPR, que el impuesto no era exigible por no haber pagado aún la cantidad restante. Efectivamente, esta disposición establece que: «Las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento en que se pague la contrapartida.» A juicio de Italittica, el documento pro forma

no constituía una factura, sino solamente un documento emitido con el fin de probar la deuda correspondiente al grado de ejecución de las obras y de obtener una subvención de la autoridades regionales.

7 Al ser estimado el recurso interpuesto por Italittica, el Ufficio presentó un recurso de apelación contra dicha decisión ante la Commissione tributaria di segundo grado di Trapani, que la confirmó.

8 En el marco del recurso presentado por el Ufficio contra esta última resolución, la Commissione tributaria centrale decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, ¿permite a los Estados miembros establecer que se considere el "cobro del precio" como el hecho que hace "exigible" el impuesto en todas las prestaciones de servicios?

2) El Estado miembro que hace uso de la "excepción" contemplada en el apartado 2 del artículo 10 antes citado, ¿está obligado a prever "un período determinado que comienza a contar en la fecha en que se produce el devengo del impuesto" dentro del cual debe extenderse la factura o el documento que la sustituya aun cuando todavía no se haya efectuado el "cobro del precio"?

3) El Estado miembro que hace uso de la citada "excepción", ¿está obligado a dictar disposiciones en las que se prevean la extensión de documentos y extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida en concepto de contrapartida en todas aquellas ocasiones en que no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya o no se haya efectuado el "cobro del precio"?»

Sobre la primera cuestión

9 Debe recordarse que, a tenor del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva: «El devengo del impuesto se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.» El mismo apartado dicta normas especiales en caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos, así como a pagos anticipados a cuenta antes de que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios y, en su párrafo tercero, dispone:

«No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

— sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura o del documento que la sustituya;

— sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

— sea, en los casos de no entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.»

10 En el marco de esta excepción, el párrafo tercero del artículo 6 del DPR dispone que las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento del pago de la contrapartida.

11 El órgano jurisdiccional nacional alberga algunas dudas sobre la compatibilidad de la normativa italiana con las disposiciones de la Directiva. A este respecto, señala, en sustancia, que sólo cabe establecer una excepción para «ciertas operaciones» (o ciertos tipos de servicios) o para «ciertas categorías de sujetos pasivos». Varias normas de la Directiva demuestran que, en principio, el pago de la contrapartida no constituye ni el devengo del impuesto ni su exigibilidad y tanto el artículo 2 como los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Directiva, que definen el concepto de «sujeto pasivo», excluyen que éste pueda ser considerado como un mero recaudador del impuesto que le haya pagado con anterioridad el destinatario del bien o del servicio sobre el cual lo había repercutido. Por el contrario, la Directiva contempla la repercusión del impuesto en las disposiciones relativas al derecho a deducir. Finalmente, la toma en consideración del momento en que se efectúe el pago como fecha de exigibilidad del IVA sobre todas las prestaciones de servicios podría llevar a quienes presten los servicios y a los destinatarios de los mismos a ponerse de acuerdo para situar el momento en que el impuesto se hace exigible dentro del período impositivo que más les convenga.

12 La Comisión considera que la República Italiana no podía incluir en la excepción prevista en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva todas las prestaciones de servicios. Su alegación se funda en sustancia, por una parte, en el tenor literal de dicha disposición, que debe ser objeto de una interpretación restrictiva dado que constituye una excepción a la norma conforme a la cual el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios y, por otra parte, en lo dispuesto en la letra C del artículo 11 de la Directiva.

13 No puede acogerse este argumento.

14 Efectivamente, aun cuando el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva debiera interpretarse restrictivamente, como pretende la Comisión, debe señalarse, como ha hecho observar con razón el Gobierno francés, que el conjunto

de las operaciones mencionadas en esta disposición está constituido por las prestaciones de servicios y las entregas de bienes. Dentro de este conjunto, las prestaciones de servicios constituyen un subconjunto homogéneo. Por consiguiente, la expresión «ciertas operaciones», que no lleva implícita ninguna restricción especial, permite contemplar el conjunto de las prestaciones de servicios.

15 A este respecto, debe señalarse que el apartado 4 del artículo 6 de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), así como la propuesta de la Comisión de la Sexta Directiva (suplemento 11/73 al *Bulletin des Communautés européennes,* p. 13) no establecían más que contadas excepciones a la norma general conforme a la cual el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la prestación de servicios. Como ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, el hecho de que el legislador comunitario haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que ha pretendido dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación. En la vista, el Gobierno francés señaló que el Consejo había adoptado el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva de forma que algunos Estados miembros, como la República Italiana y la República Francesa, pudieran conservar sus legislaciones, las cuales disponen que el impuesto que grava las prestaciones de servicios se hace exigible en el momento del pago.

16 El apartado 1 de la letra C del artículo 11 de la Directiva, invocado por el órgano jurisdiccional nacional y por la Comisión, no exige una interpretación distinta.

17 Efectivamente, esta disposición, a tenor de la cual «en los casos de [...] impago total o parcial [...] después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los

Estados miembros determinen», está concebida en el marco de la aplicación del régimen general si bien, como ha afirmado el Gobierno del Reino Unido, puede aplicarse, por analogía, en aquellos casos en que el impuesto se hace exigible en el momento del cobro del precio, en especial para permitir efectuar ajustes del importe del impuesto que debe facturarse con el fin de tener en cuenta las devoluciones y los descuentos concedidos después del pago.

18 Por lo que se refiere a la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva, que obliga a los sujetos pasivos a extender facturas o documentos que produzcan sus efectos, no resulta incompatible con el hecho de que el impuesto se haga exigible en el momento del cobro del precio. Efectivamente, si fuera éste el caso, dicha disposición se opondría a lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10, que ha alegado la República Italiana, incluso de manera limitada a unos supuestos muy precisos.

19 Por la misma razón, el argumento conforme al cual, cuando el impuesto se hace exigible en el momento del cobro del precio, el sujeto pasivo se convierte en un mero recaudador del impuesto, lo cual sería contrario a la naturaleza del propio impuesto, no puede excluir la interpretación del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 en el sentido de que para todas las prestaciones de servicios permite fijar en el momento del cobro del precio el instante en que el impuesto se hace exigible.

20 Finalmente, en lo relativo a la posibilidad de que se produzcan algunos fraudes, debe señalarse que incluso el régimen que hace el impuesto exigible en el momento en que se efectué la prestación de servicios permite a quienes prestan los servicios y a los destinatarios de los mismos elegir dicho momento en función de sus propios intereses. En cualquier caso, el interés de quien presta el servicio en recibir el pago del servicio prestado y el hecho de que, a tenor del apartado 1 del artículo 17 de la Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, limitan los casos en los que se aplaza el pago con el fin de diferir el momento en que el impuesto se hace exigible.

21 Procede, pues, responder a la primera cuestión que el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva permite a los Estados miembros establecer que se considere el cobro del precio como el hecho que hace exigible el impuesto en todas las prestaciones de servicios.

Sobre la segunda cuestión

22 A este respecto, debe señalarse que, cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el primer inciso del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva, es decir, que hace el impuesto exigible a más tardar en el momento de extenderse la factura o el documento que la sustituya, dicho inciso le confiere la facultad de prever que el impuesto se haga exigible, «en los casos de no entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo».

23 Como ha alegado la Comisión con razón, en el supuesto de no hallarse prevista dicha facultad cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el segundo inciso, ello es consecuencia, presumiblemente del hecho de que el legislador comunitario ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representaba un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación.

24 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que un Estado miembro que hace uso de la excepción contemplada en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva no está obligado a establecer «un plazo determinado a partir de la fecha del devengo», plazo en el que debe extenderse la factura o el documento que la sustituya, aun cuando todavía no se haya efectuado el cobro del precio.

Sobre la tercera cuestión

25 A este respecto, debe señalarse que, con independencia de la obligación general, que el apartado 2 del artículo 22 de la Directiva impone a los sujetos pasivos, de llevar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del impuesto y su control por parte de la Administración fiscal, la Directiva no obliga en modo alguno a los Estados miembros a exigir la extensión de documentos distintos de la «factura o documento que produzca sus efectos» a que se refiere la letra a) del apartado 3 del citado artículo. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 22, 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.

26 Como ha señalado el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, la existencia de dicha amplia facultad de apreciación se halla justificada en la medida en que los Estados miembros deben tener en cuenta las dimensiones de las empresas y la índole de sus actividades, así como las exigencias resultantes de la diversidad de legislaciones existentes en materia de Derecho de sociedades y de impuestos directos.

27 En estas circunstancias, no puede interpretarse la Directiva en el sentido de que obliga a expedir determinados documentos cuando no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya o no se haya efectuado el cobro del precio.

28 Procede, pues, responder a la tercera cuestión que el Estado miembro que hace uso de la excepción antes citada no está obligado a adoptar disposiciones que prevean la extensión de documentos o extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida como contrapartida, cuando no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya o no se haya efectuado el cobro del precio.

Costas

29 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés, italiano y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Commissione tributaria centrale mediante resolución de 24 de marzo de 1994, declara:

1) **El párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la 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, permite a los Estados miembros establecer que se considere el cobro del precio como el hecho que hace exigible el impuesto en todas las prestaciones de servicios.**

2) **Un Estado miembro que hace uso de la excepción contemplada en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 77/388/CEE no está obligado a establecer «un plazo determinado que comienza a partir de la fecha del devengo», plazo en el que debe extenderse la factura o el documento que la sustituya, aun cuando todavía no se haya efectuado el cobro del precio.**

3) **El Estado miembro que hace uso de la excepción contemplada en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 77/388/CEE no está obligado a adoptar disposiciones que prevean la extensión de documentos o extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida como contrapartida, cuando no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya o no se haya efectuado el cobro del precio.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de octubre de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward