CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 7 de junio de 2001 [1]

1. En un momento determinado, cualquier tesorero, incluso de una entidad que se encuentre en una situación básicamente saneada, puede tener que enfrentarse a problemas delicados, cuando los ingresos corrientes no igualan los pagos a los que debe atender. La forma en que la República Italiana decidió remediar ese desequilibrio es la causa de que haya de justificarla ante el Tribunal de Justicia en este asunto, en el que la Comisión de las Comunidades Europeas le imputa un incumplimiento.

2. Como explica el Gobierno de ese Estado miembro, «en 1993 el Estado italiano se vio obligado a solucionar la pérdida de ingresos como consecuencia inmediata de la falta de recaudación en aduana del IVA sobre las importaciones.

Se estimó entonces oportuno prever, en relación con una categoría limitada de sujetos pasivos (a saber, aquellos que durante el año anterior habían declarado importaciones intracomunitarias superiores en el 10 % a la cuantía total de las importaciones), que sus créditos fiscales serían objeto de devolución mediante títulos de deuda del Estado, y no trasladados para su deducción al siguiente período impositivo.

La devolución mediante títulos de deuda del Estado, a partir del 1 de enero de 1994, para esta categoría de sujetos pasivos que, antes de la apertura de las fronteras aduaneras, garantizaban ingresos fiscales inmediatos, permitió pues a la administración tributaria asegurar la estabilidad de los ingresos internos también durante el ejercicio de 1993».

3. Las medidas adoptadas por la República Italiana están contenidas en dos textos legales sucesivos. Se trata del Decreto-ley nº 16, de 23 de enero de 1993 (GURI nº 18, de 23 de enero de 1993), que se convirtió más tarde en la Ley nº 75, de 24 de marzo de 1993 (GURI nº 69, de 24 de marzo de 1993).

4. El artículo 11, párrafos primero y segundo, de este Decreto-ley establece:

«Los sujetos pasivos que durante el año 1992 hayan realizado importaciones de otros Estados miembros por un importe superior al 10 % del total de sus operacio-

1 — Lengua original: francés.

nes efectuadas durante el mismo año y que hayan declarado un crédito por el IVA no inferior a 100 millones de liras, no podrán trasladar ese crédito para su deducción en los ejercicios posteriores [...]

Las disposiciones establecidas en el artículo 10, párrafos primero y segundo, se aplicarán a la extinción de los créditos a los que se refiere el párrafo primero del presente artículo [...] [dichas disposiciones regulan la extinción de los créditos resultantes de la liquidación de las declaraciones anuales de renta y de IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado a los sujetos pasivos afectados]. En este supuesto, la solicitud [de devolución del IVA mediante la emisión de títulos de deuda del Estado] deberá ser presentada a más tardar el 31 de marzo de 1993; la fecha límite para practicar las operaciones de comprobación será el 30 de junio de 1993; los intereses correspondientes a cada crédito deberán ser calculados a 31 de diciembre de 1993, el disfrute de los títulos de deuda del Estado comenzará el 1 de enero de 1994; el importe máximo de los títulos de deuda emitidos no podrá superar 7,5 billones de liras, gasto que será imputado a la partida apropiada del presupuesto del Ministerio de Hacienda para el ejercicio de 1993; el Decreto del Ministro de Hacienda relativo a las características, las modalidades y los procedimientos de entrega de los títulos de deuda del Estado deberá publicarse en el Diario Oficial a más tardar el 30 de noviembre de 1993.»

5. Estas modalidades especiales de devolución fueron prorrogadas por el Decreto-ley nº 250, de 28 de junio de 1995 (GURI nº 150, de 29 de junio de 1995), que se convirtió más tarde en la Ley nº 349, de 8 de agosto de 1995 (GURI nº 196, de 23 de agosto de 1995), cuyo artículo 3 *bis*, párrafo primero, dispone:

«A efectos de la extinción de los créditos por el impuesto sobre el valor añadido y de los intereses correspondientes —según estén determinados en las declaraciones relativas al año 1992 presentadas por los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 11, párrafo primero, del Decreto-ley nº 16, de 23 de enero de 1993, convertido, tras modificaciones, en la Ley nº 75, de 24 de marzo de 1993— que no hayan sido devueltos en la fecha de entrada en vigor del presente Decreto-ley, el Ministro de Hacienda queda autorizado para emitir nuevos títulos de deuda del Estado negociables, con efecto a 1 de enero de 1996 y vencimiento a diez años, por importe máximo de 400.000 millones de liras [...]»

6. Recuérdese que el sistema comunitario del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») se articula en su totalidad en torno al principio según el cual todo sujeto pasivo tiene derecho a deducir de la cuota por él adeudada en razón de las operaciones que haya efectuado la cuota que él mismo haya satisfecho a sus proveedores con ocasión de la adquisición de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de su actividad, lo que diferencia radicalmente al IVA de los sistemas de imposición en cascada en los que los impuestos pagados en las diversas fases del circuito comercial se acumulan.

7. Ese principio se recoge en 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[2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

8. El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dice lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.»

9. Por otra parte, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva dispone:

«Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

10. Al considerar que las disposiciones antes citadas de la legislación italiana constituían una violación de dichos artículos de la Sexta Directiva, la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento contra la República Italiana, registrado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de marzo de 2000 con el número C-78/00, objeto de estas conclusiones.

11. En su demanda, la Comisión solicita que el Tribunal de Justicia declare que la República Italiana ha incumplido las obli-

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

gaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva, al disponer la sustitución de la devolución del IVA por la entrega de títulos de deuda del Estado —realizada además tardíamente— para una categoría de sujetos pasivos titulares de crédito fiscal durante el año 1992, y que condene en costas a la República Italiana. Ésta solicita que se desestime el recurso.

12. Examinaré en primer lugar cuál es exactamente la violación de la Sexta Directiva que la Comisión imputa a la República Italiana, pues por la lectura de la correspondencia intercambiada entre las partes en la fase administrativa previa al litigio parece que ha podido existir alguna ambigüedad sobre ello.

13. En efecto, en un primer momento, la Comisión mantuvo que la entrega de los títulos de deuda a los sujetos pasivos que podían invocar un crédito por el IVA respecto al año 1992 constituía, por las condiciones en las que tuvo lugar, una infracción de la norma según la cual el excedente debe trasladarse al ejercicio siguiente a aquel en el que se originó un importe de cuotas deducibles autorizadas superior al de las cuotas adeudadas.

14. Alegaba a este respecto que, según las disposiciones de la misma legislación italiana, no sólo esa entrega debía producirse en 1994, y no en 1993, sino también, y quizá principalmente, que en realidad la entrega de los títulos se había realizado con importantes demoras en numerosos casos.

15. En cambio, la Comisión no se oponía en términos claros a la devolución en forma de entrega de títulos. Sólo con posterioridad alegó expresamente que la entrega de títulos de deuda del Estado no podía calificarse como una devolución en el sentido del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, y estimó que la entrega tardía de esos títulos no era más que una circunstancia agravante de la infracción.

16. No obstante, esta aclaración tuvo lugar con prontitud suficiente para que no pueda objetarse al recurso una discordancia entre el escrito de requerimiento, el dictamen motivado y la demanda.

17. Ciertamente, el Gobierno italiano no deja de apoyarse, en el fondo, sobre lo que pueden parecer fluctuaciones en la posición de la Comisión, pero no rebate la admisibilidad del recurso, y los argumentos que presenta en su defensa se refieren al problema de si, habiendo optado según la facultad que le confería el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, por la devolución de los créditos por el IVA antes que por su traslado al ejercicio siguiente, podía lícitamente realizar la devolución mediante la entrega de títulos de deuda del Estado.

18. ¿Cuáles son los argumentos enfrentados?

19. Según la Comisión, que invoca la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros,[3] cuando un Estado miembro opta por la devolución de un crédito por el IVA, esa devolución ha de ser inmediata y debe consistir en la puesta a disposición de cantidades en metálico en favor del sujeto pasivo.

20. Es cierto que los Estados miembros pueden regular las modalidades conforme a las que se realiza la devolución, pero únicamente siempre que no se desvirtúen ni la inmediatez ni la liquidez de la devolución.

21. Ahora bien, prosigue la Comisión, no puede considerarse que la inmediatez y la liquidez sean garantizadas en el caso de un sujeto pasivo a quien se hace entrega de títulos de deuda del Estado con vencimiento a 5 o a 10 años.

22. Ese sujeto pasivo, si quiere disponer efectivamente de la suma que le adeuda el Estado italiano para las necesidades de su empresa, habrá de encontrar un comprador del título de deuda que ha recibido, sin tener la seguridad de que ese comprador pague su valor nominal, y sin duda deberá además cargar con las comisiones pedidas por el intermediario financiero que medie en la operación.

23. Según la Comisión, la operación efectuada por la República Italiana reúne en realidad todas las características de un préstamo forzoso.

24. La posición del Gobierno italiano es evidentemente distinta por completo. Expone en primer lugar que no ha realizado reducción alguna de los créditos por el IVA que podían invocar los sujetos pasivos. Sus créditos fueron íntegramente reconocidos. A continuación añade que al optar por la devolución antes que por el traslado se limitó a ejercitar la facultad de definir las modalidades de devolución que le confería el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

25. En ese aspecto, alega que la elección de las modalidades debe interpretarse en sentido distinto de la opción por el cheque bancario, la transferencia bancaria o postal o la entrega de dinero en metálico.

26. Según el Gobierno italiano, son concebibles muchas otras modalidades, siempre que no den lugar a una confiscación en perjuicio del sujeto pasivo titular de un crédito por el IVA.

3 — Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 45.

27. Pues bien, en ese sentido considera que ningún reproche puede formularse contra las modalidades escogidas por la República Italiana en ejercicio de su exclusiva competencia.

28. En efecto, si bien los títulos sólo fueron emitidos a partir del 1 de enero de 1994, los sujetos pasivos se beneficiaron hasta esa fecha de los intereses previstos por la legislación italiana en materia de devolución de impuestos. Los propios títulos de deuda devengaban interés de cuantía elevada, con un diferencial importante en relación con la inflación, que alcanzó, por ejemplo, el 7,8 % en 1998.

29. Hasta 1999, ese tipo de interés resultó siempre superior al tipo previsto para la devolución de impuestos. En cualquier caso, los títulos eran negociables sin ninguna dificultad, al estar admitidos a cotización oficial, y podían en principio negociarse incluso por encima de su valor nominal, habida cuenta del tipo de interés que les fue atribuido, de modo que el sujeto pasivo que lo deseaba estaba en todo momento en condiciones de obtener a cambio de sus títulos un importe en metálico igual al menos al de su antiguo crédito por el IVA.

30. El Gobierno italiano señala finalmente que, al centrar sus críticas en la demora en la emisión de los títulos, la Comisión reconoció de hecho que la extinción de un crédito por el IVA mediante la entrega, en concepto de devolución, de títulos de deuda del Estado es perfectamente aceptable en relación con el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, siempre que la entrega de los títulos no tenga lugar con una demora que cause perjuicio económico al sujeto pasivo.

31. Reconoce el Gobierno italiano que, en el presente caso, pudieron existir algunos retrasos, pero afirma que se debían a algunas dificultades y errores materiales a nivel de las administraciones competentes, y que ello no puede afectar a la validez, como principio, de la operación realizada.

32. ¿Cuál es el valor de esos argumentos?

33. Quisiera señalar, ante todo, que a un problema de principio sólo se puede dar una respuesta de principio, y que por tanto no creo de interés discutir sobre las ganancias o las pérdidas que hayan experimentado en concreto los sujetos pasivos italianos a quienes fueron entregados títulos de deuda del Estado, en concepto de devolución de sus créditos por el IVA.

34. El único problema al que ha de darse respuesta es si esa entrega es en sí misma aceptable en relación con las disposiciones de la Sexta Directiva.

35. Mi respuesta a esta sencilla pregunta es, con toda claridad, que no. Si se atiende al texto del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, ha de reconocerse que el derecho a deducción, cuando al final de un período impositivo el sujeto pasivo se halla en posición acreedora, debe dar lugar, a elección del Estado miembro afectado, bien sea a un traslado del excedente al período impositivo siguiente, bien a la devolución.

36. Está excluido que el legislador comunitario haya podido querer ofrecer dos posibilidades que originen resultados muy diferentes para los sujetos pasivos. Así ocurriría evidentemente si, cuando un Estado miembro opta por la devolución, el sujeto pasivo hubiera de esperar años para disponer en metálico del importe que se le adeuda, en tanto que el sujeto pasivo autorizado a trasladar el excedente al período siguiente lograría muy pronto la extinción de su crédito por compensación.

37. Queda por determinar el momento en el que, a más tardar, ha de tener lugar la devolución. La Comisión cita al respecto la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz,[4] en la que el Tribunal de Justicia declaró que «el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Según jurisprudencia reiterada [...] se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores».

38. El «derecho a deducción» se ejercita pues «inmediatamente», pero ¿pueden extraerse de ello conclusiones en lo que se refiere al momento en el que debe realizarse por el Estado miembro la «devolución» del excedente por el IVA?

39. En el apartado 45 de la sentencia Molenheide y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia afirma «la obligación que tienen las autoridades nacionales de proceder a la devolución inmediata con arreglo al artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva».

40. A este respecto, conviene recordar no obstante que, según el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, el problema del traslado del excedente o de la devolución sólo surge cuando «la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un *período impositivo*».[5]

41. Si un derecho a deducción nace pues «inmediatamente», y en múltiples ocasiones durante un período determinado, el derecho al traslado o a la devolución sólo puede ejercerse al término del período de que se trata. Ambos no deben confundirse.

4 — Asunto C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18.

5 — El subrayado es mío.

42. No es menos cierto que, a partir del final de un «período impositivo» determinado, los Estados miembros deben, bien permitir el traslado del excedente al período siguiente, bien proceder a la devolución. Dado que la compensación entre el crédito trasladado y la nuevas cuotas adeudadas por el IVA se producirá progresivamente, a lo largo del nuevo período, podría concebirse que la devolución pueda también realizarse en varias fases, durante el mismo período. Pero aquélla debería completarse a más tardar al término de ese período.

43. Así pues, no puede aceptarse que los créditos fiscales relativos al ejercicio 1992 puedan ser «devueltos» mediante la entrega a partir del 1 de enero de 1994 de títulos de deuda del Estado de vencimiento a 5 o a 10 años.

44. La única certeza que lleva consigo uno de esos títulos (evidentemente si se excluye la hipótesis de quiebra del Estado, aunque el pasado nos ha enseñado que aquélla no es puramente teórica), es la de su amortización al vencimiento fijado, precedida por el pago periódico de los intereses al tipo establecido. Esa certeza está en el lado opuesto a la liquidez que acompaña a un pago en moneda de curso legal en el Estado en el que tiene lugar ese pago, a más tardar al término del período impositivo siguiente.

45. Es cierto que en la práctica, como afirma el Gobierno italiano, el hecho de que esos títulos sean admitidos a cotización oficial les confiere igualmente cierta liquidez. Pero ésta dista de ser siempre completa. La bolsa es un mercado en el que sólo puede vender quien encuentra a un comprador, y la admisión a cotización oficial no constituye en sí una garantía de que todo vendedor encontrará siempre, sea cual sea el número de títulos que quiere enajenar, a un comprador dispuesto a adquirirlos. Aún menos garantiza que ese potencial comprador esté dispuesto a pagar el precio correspondiente al valor facial del título.

46. Cualquier persona, por poco que conozca el funcionamiento del mercado bursátil, sabe que la cotización de las obligaciones, es decir, de los títulos de deuda, varía en función de la evolución de los tipos de interés. No se encontrará para un título de deuda al 3 % ningún comprador por su valor nominal, si el tipo de las nuevas emisiones se fija en el 5 %. El comprador de un título emitido al 3 % sólo estará dispuesto a pagar un precio que le asegure un rendimiento real del 5 %, es decir, un precio muy inferior al nominal. A la inversa, un título con interés al 10 % se venderá por encima de su valor nominal, si las nuevas emisiones sólo ofrecen un tipo de interés del 5 %.

47. Cuando el propietario de un título de deuda decide enajenarlo antes de su vencimiento afronta un azar, que puede ser favorable un día, pero también desfavorable al siguiente.

48. Ahora bien, cuando el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva se refiere a una devolución, ciertamente no pretende incluir entre las modalidades de ésta una que expone al acreedor a un azar, del signo que sea.

49. Añado que la negociación de un título de deuda en bolsa genera necesariamente gastos, pues supone la intervención de un mediador, inevitablemente remunerado. Por tanto, sólo si el comprador paga un precio superior al nominal puede el vendedor de un título esperar percibir efectivamente una cantidad igual al nominal.

50. A la afirmación del Gobierno italiano, según la cual la entrega al sujeto pasivo de títulos de deuda del Estado no crea problemas de liquidez, los interesados podrían replicar con una pregunta maliciosa, pero completamente pertinente, la de si se les permitiría, para satisfacer los diversos impuestos de los que son deudores en razón de su actividad, ofrecer en pago los títulos que les fueron entregados, en lugar de pagar con cheque o por transferencia.

51. A mi juicio, no hay apenas duda posible sobre la respuesta que recibirían de la Hacienda pública italiana. Puesto que las autoridades italianas aún no han seguido la vía abierta por los revolucionarios franceses, que decretaron el curso legal forzoso del papel moneda emitido con garantía de los bienes nacionales, con más razón es difícilmente concebible que los interesados pudieran obrar así para pagar a sus proveedores o a sus trabajadores, a pesar de que podían legítimamente contar con su crédito por el IVA, al amparo de la Sexta Directiva, para conseguir el equilibrio de su tesorería.

52. Señalo también que el énfasis que el Gobierno italiano pone en el «buen negocio» que según él han realizado los sujetos pasivos a quienes se entregaron los títulos emitidos a partir de 1994, como consecuencia de la evolución de los tipos de interés en Italia, revela que ese Gobierno intenta en todo lo posible eludir el debate en el plano de los principios, en el que su posición es insostenible.

53. También me parece revelador el hecho de que el Gobierno italiano, en una nota de 19 de febrero de 1999 del gabinete del Ministro de Hacienda, de Presupuestos y de Programación económica, obrante en el procedimiento, afirme que se trata de una «modalidad de devolución consistente en sustituir la deuda correspondiente al crédito fiscal del sujeto pasivo por otra deuda representada por el título de deuda del Estado», para explicar que la operación realizada en aplicación de los Decretos-ley de 1993 y 1995 antes mencionados no puede de modo alguno calificarse como un traslado del ejercicio del derecho a deducción más allá del período siguiente, sino que, al contrario, produjo la extinción de toda deuda en concepto de IVA de la Hacienda pública italiana con los sujetos pasivos afectados.

54. No puedo aceptar que el sistema comunitario del IVA pueda conferir validez a lo que parece un juego de manos, ya que el Estado italiano habría pagado a sus acreedores contrayendo con ellos una deuda de vencimiento remoto.

55. Esa clase de operación entra tal vez en el ámbito del «poder soberano» del legislador italiano, por reproducir una expresión empleada por el Gobierno italiano en una de sus notas a la Comisión, pero solamente si se trata de tributos no sometidos en absoluto al Derecho comunitario.

56. Como conclusión del examen de la licitud de la operación realizada por la República Italiana, en relación con la Sexta Directiva, no puedo sino compartir el análisis de la Comisión, según el cual se trata de hecho de un préstamo forzoso.

57. Al titular de un crédito que le confiere derecho a un pago inmediato en metálico se le entrega, en lugar de ese pago, otro título de crédito, mediante el que el legislador italiano ha decidido que se produce la extinción de la deuda de la Hacienda pública en concepto de IVA.

58. Según la Comisión, esa sustitución debería calificarse como una novación en las relaciones jurídicas entre dos personas privadas.

59. Yo pienso que a la operación realizada por la República Italiana corresponde más bien la calificación de dación en pago.

60. Sea como sea, en las relaciones de Derecho privado tal operación requiere evidentemente la conformidad del acreedor.

61. Incluso en el supuesto de que en el Derecho público italiano no sea así, ese ordenamiento jurídico no puede prevalecer sobre el Derecho comunitario, que creo haber demostrado que prohíbe ese modo de devolución de los créditos por el IVA.

62. Dado que desde el inicio he dejado de lado toda discusión sobre el efecto concreto para los sujetos pasivos de los Decretos-ley antes citados de 1993 y 1995, pues a mi entender la existencia de un incumplimiento es por entero independiente de aquel efecto, no me detendré en las consideraciones formuladas por la Comisión sobre la especial gravedad del incumplimiento, por el hecho de que los títulos de deuda fueron entregados con demora. Al ser el recurso por incumplimiento un

recurso objetivo, y al no haber de imponerse, de ninguna forma, sanción alguna por el Tribunal de Justicia, respecto a la que la gravedad de la infracción pudiera ser relevante, considero que, aun cuando esa circunstancia señalada por la Comisión es efectivamente adecuada para hacer aún más manifiesto el incumplimiento de la República Italiana, el Tribunal de Justicia no ha de mencionarla en el fallo de su sentencia.

63. La gravedad del incumplimiento constituiría ciertamente un factor a tomar en consideración, si el Tribunal de Justicia hubiera de ejercer las competencias que le atribuye el artículo 171, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 228 CE, apartado 2), pero no es ése el caso en el presente procedimiento.

64. Queda por examinar un último problema: el de las consideraciones expuestas por la República Italiana sobre las dificultades que le crearía la estimación del recurso de la Comisión por el Tribunal de Justicia.

65. Me permito ser tan sucinto sobre ello como evidente es que esas consideraciones, según una reiterada jurisprudencia, no pueden de modo alguno tomarse en cuenta en un recurso basado en el artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE). O bien existe incumplimiento, y el Tribunal de Justicia no puede sino declararlo, o bien no existe, y el recurso ha de ser desestimado. Una vez declarado el incumplimiento por la sentencia del Tribunal de Justicia, al Estado miembro incumbe estudiar qué medida adoptará para poner fin a aquél. Si considera que le es imposible, deberá informar a la Comisión. A ésta corresponderá apreciar si hay fundamento para interponer un nuevo recurso en virtud del artículo 171, apartado 2, del Tratado y en definitiva, si se interpone tal recurso, el Tribunal de Justicia juzgará si el Estado miembro ha violado sus obligaciones al no dar ejecución satisfactoria a la sentencia declarativa del incumplimiento, y si ha de imponer el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva.

66. Pero al igual que la gravedad del incumplimiento, se trata de consideraciones sin pertinencia en el presente procedimiento.

67. Antes de concluir, quiero además señalar, aunque en los escritos de la fase escrita ello no haya sido nunca planteado, que la operación decidida por la República Italiana no sólo constituye una violación de la Sexta Directiva.

68. En efecto, dado que la entrega de títulos de deuda del Estado en lugar de la devolución prevista por la Sexta Directiva sólo afectó a determinados sujetos pasivos titulares de un crédito por el IVA derivado de operaciones de importación efectuadas desde otros Estados miembros, me parece manifiesto, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que se produjo una

infracción del artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación). En efecto, el IVA es un tributo interno comprendido en el ámbito de aplicación de esa norma, infringida directamente por la discriminación realizada entre los importadores y los demás operadores en cuanto a las modalidades de devolución de los impuestos recaudados en exceso.

Conclusión

69. Propongo 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.