SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 29 de abril de 2004 *

En el asunto C-152/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Terra Baubedarf-Handel GmbH

y

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, los Sres. C.W.A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretaria: Sra. M. Múgica Arzamendi, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Terra Baubedarf-Handel GmbH, por los Sres. H.-G. Fajen y A.C. Stange, Rechtsanwälte;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. F. Alabrune, G. de Bergues y P. Boussaroque, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Terra Baubedarf-Handel GmbH y de la Comisión, expuestas en la vista de 18 de septiembre de 2003;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de octubre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 21 de marzo de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Terra Baubedarf-Handel GmbH (en lo sucesivo, «Terra Baubedarf») y el Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con la negativa de este último a admitir

la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») efectuada por Terra Baubedarf para el año 1999 respecto a los servicios que le habían sido prestados a lo largo de ese año y por los que se habían extendido facturas que tenían fecha de diciembre de ese mismo año, pero que no recibió hasta enero de 2000.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 La Sexta Directiva establece en su artículo 10, apartado 2, párrafo primero, primera frase:

«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. [...]»

4 El artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva precisa:

«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) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo [...]»

5 El artículo 18, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3;

[...]

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[...]»

6 Según el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva:

«3. a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos. [...]

[...]

b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

[...]

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.»

Normativa nacional

7 El artículo 15, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «UStG») dispone:

«El empresario podrá deducir, en concepto de cuotas soportadas, las siguientes cantidades:

1. El impuesto especificado por separado en las facturas a que se refiere el artículo 14 por las entregas u otras prestaciones efectuadas por otros empresarios para su empresa. Cuando la cuota del impuesto especificada por separado corresponda a un pago efectuado antes de realizar dichas operaciones, será deducible desde el momento en que se disponga de la factura y se haya efectuado el pago.»

8 Con arreglo a la sección 192, apartado 2, cuarta frase, de las Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (Directrices relativas al impuesto sobre el volumen de negocios para el año 2000, en su versión publicada el 10 de diciembre 1999, BStBl. I, número especial 2/1999; en lo sucesivo, «UStR»):

«Si la recepción de la prestación y de la factura se produce en dos momentos distintos se admitirá la deducción de las cuotas soportadas en el período impositivo en el que se cumplan por primera vez ambos requisitos.»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

9 De la resolución de remisión depende que a Terra Baubedarf, empresa alemana que comercializa material de construcción, se le prestaron servicios durante el año 1999. No obstante, aunque las facturas relativas a dichos servicios se expidieron en diciembre de ese mismo año, no las recibió hasta el mes de enero de 2000.

10 El Finanzamt no admitió la deducción del IVA realizada por Terra Baubedarf para el año 1999 por dichos servicios porque, con arreglo al artículo 15, apartado 1, punto 1, de la UStG y a la sección 192, apartado 2, cuarta frase, de las UStR, en el presente asunto el derecho a deducción sólo podía ejercerse para el año 2000, año en el que se recibió la factura relativa a los servicios.

11 La reclamación presentada y el posterior recurso interpuesto ante el Niedersächsisches Finanzgericht (Alemania) por Terra Baubedarf fueron desestimados, dado que este órgano jurisdiccional confirmó la posición del Finanzamt.

12 A continuación, Terra Baubedarf interpuso un recurso de casación contra esta resolución ante el Bundesfinanzhof alegando que se había reducido el plazo en que tenía derecho a deducir el IVA infringiendo la Sexta Directiva.

13 El Bundesfinanzhof observa que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción de Terra Baubedarf nació en 1999, con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, y que, de conformidad con el artículo 18 de dicha Directiva, sólo podía ejercerse en el año 2000 tras la recepción de la factura (véase, en particular, la sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257, apartado 22).

14 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si este derecho a deducción puede o debe ser invocado y surtir efectos en el ejercicio fiscal de 1999. Manifiesta que el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva podría interpretarse en el sentido de que dicha disposición sólo regula los requisitos del ejercicio del derecho a deducción y no indica nada respecto a los ejercicios fiscales en los que debe o puede invocarse la deducción.

15 Ante esta situación, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede el sujeto pasivo ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas únicamente en relación con el año civil en el que llegue a su poder la factura con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, o el derecho a la deducción debe ejercerse siempre (aunque sea con efectos retroactivos) en relación con el año civil en el que dicho derecho haya nacido, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si, para practicar la deducción prevista en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, debe interpretarse el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva en el sentido de que el derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que se cumplen los dos requisitos establecidos en dicha disposición, a saber, que el derecho a deducción haya nacido y que el sujeto pasivo tenga una factura extendida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la citada Directiva.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

17 Terra Baubedarf afirma que el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas, con arreglo al artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, surte efectos en el ejercicio fiscal en el que haya nacido este derecho, en virtud del artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva en relación con su artículo 10, apartado 2.

18 En su opinión, esta interpretación se ve confirmada por el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, disposición que, para determinar el impuesto, sólo toma en consideración el nacimiento del derecho a deducción. A continuación se fija el ejercicio en el «mismo período».

19 Según Terra Baubedarf, esta deducción inmediata, que hace nacer al mismo tiempo el impuesto y el derecho a deducir, es la expresión del principio de neutralidad. Desde un punto de vista técnico, cuando se recibe la factura una vez transcurrido un período impositivo, sólo puede garantizarse la deducción inmediata permitiendo el ejercicio retroactivo del derecho a deducir.

20 Además, sostiene que las medidas que someten el ejercicio del derecho a deducir a requisitos adicionales para garantizar la percepción del IVA, a saber, estar en posesión de una factura (véase la sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), sólo son conformes con el principio de proporcionalidad si llevan aparejado un efecto retroactivo.

21 El Gobierno alemán y la Comisión de las Comunidades Europeas recuerdan que la versión alemana del artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.»

22 Destacan que, por lo que se refiere a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir, esta versión no permite determinar con precisión si el período en el que puede invocarse el derecho a deducir es el período en el que nació el derecho de

deducción o el período en el que se reunían, además del derecho a deducción, los requisitos previstos en el apartado 1 de dicho artículo. No obstante, otras versiones ligüísticas permiten comprender sin ambigüedad dicha disposición.

23 El Gobierno alemán considera que de una interpretación literal comparada de las versiones francesa e inglesa del artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, se deduce que el sujeto pasivo sólo puede ejercer el derecho a deducción en el período impositivo en el que también esté en posesión de la factura exigida en el apartado 1, letra a), de dicho artículo. A este respecto, recuerda el tenor de las versiones francesa e inglesa del artículo citado:

«La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.» (versión francesa)

«The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1.» (versión inglesa)

24 Además, según el Gobierno alemán, un derecho retroactivo a deducción supondría un incremento considerable de trabajo tanto para los sujetos pasivos como para las autoridades tributarias. Si se aplicara la deducción del IVA soportado con efecto retroactivo, habría que modificar las declaraciones provisionales presentadas para un período impositivo, en determinadas circunstancias incluso varias veces en un mismo período, y las autoridades tributarias tendrían que realizar liquidaciones complementarias.

25 En cambio, el Gobierno alemán considera que su interpretación garantiza un régimen del IVA aplicable y controlable de modo eficaz respecto a la deducción del IVA soportado.

26 La Comisión cita, además de las versiones francesa e inglesa, la italiana y la neerlandesa. De ellas se deduce que en el período considerado deben concurrir cumulativamente el nacimiento del derecho a deducción y la posesión de la factura.

27 Según la Comisión, esta conclusión es objetiva. El artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva garantiza la correcta aplicación del régimen del IVA. Al exigir que se esté en posesión de la factura en el período en el que puede invocarse el derecho a deducción, se evita que pueda invocarse el derecho a deducción con carácter retroactivo, lo que sería forzoso en caso contrario.

28 El Gobierno francés destaca que la factura cumple la función de justificante de los derechos y las obligaciones del sujeto pasivo en materia de IVA y permite garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración Tributaria, en particular respecto al derecho a deducción (véanse las sentencias Reisdorf, antes citada, apartado 29, y de 17 de septiembre de 1997, Langhorst, C-141/96, Rec. p. I-5073, apartados 17 y 21).

29 Según dicho Gobierno, admitir de modo sistemático que el derecho a deducción pueda vincularse al período impositivo en el que haya nacido este derecho, con independencia de la fecha en la que el sujeto pasivo obtenga efectivamente la factura, entrañaría un riesgo considerable para el seguimiento, por cada Estado miembro, de los datos que figuran en las declaraciones del IVA.

Apreciación del Tribunal de Justicia

30 Procede señalar, en primer lugar, que el artículo 18 de la Sexta Directiva se refiere a los requisitos para el ejercicio del derecho a deducción, mientras que la existencia de este derecho se regula en el artículo 17 de dicha Directiva (véase la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, C-338/98, Rec. p. I-8265, apartado 71).

31 A tenor del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de dicha Directiva, esto sucede en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios (véase la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 36).

32 Por el contrario, del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, interpretado en relación con su artículo 22, apartado 3, resulta que el ejercicio del derecho a deducción contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la misma Directiva, está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura (véase la sentencia Reisdorf, antes citada, apartado 22).

33 En relación con el período impositivo en el que debe realizarse la deducción, procede destacar que, como han señalado el Gobierno alemán y la Comisión, la versión alemana del artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva no permite determinar con precisión si el período en el que puede invocarse el derecho a deducción es el período en el que nació el derecho a deducir o el período en el que concurren los requisitos de posesión de la factura y existencia del derecho a deducir.

34 No obstante, aunque la versión alemana de dicha disposición sea ambigua en este extremo, resulta en particular de las versiones francesa e inglesa de la Sexta Directiva que la deducción prevista en el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva debe realizarse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos establecidos en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva. Dicho de otro modo, debe haberse producido la entrega de los bienes o la prestación de los servicios y el sujeto pasivo debe estar en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura.

35 Esta interpretación es conforme con reiterada jurisprudencia según la cual el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, que forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42). El ejercicio de este derecho a deducción implica que, en principio, los sujetos pasivos no efectúan ningún pago y, por tanto, no abonan el IVA, que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y que no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que éste se haya abonado.

36 Esta interpretación también es conforme con el principio de neutralidad del IVA que, según la jurisprudencia, queda garantizado ya que el régimen de deducciones previsto en el título XI de la Sexta Directiva permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su propio proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración Tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio al que cada uno vendió la mercancía a su comprador y el precio que pagó a su proveedor (véanse las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 33, y de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania, C-427/98, Rec. p. I-8315, apartado 42).

37 Por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, éste no queda vulnerado por la exigencia de que el sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en el período impositivo en el que concurren los requisitos de posesión de la factura, o de un documento considerado equivalente, y nacimiento del derecho a deducción. En efecto, por una parte, dicha exigencia es conforme con uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, que consiste en garantizar la percepción del IVA y su control por la administración tributaria (véanse las sentencias, antes citadas, Reisdorf, apartado 24, y Langhorst, apartado 17), y, por otra parte, como se ha señalado en el apartado 35 de la presente sentencia, el pago de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, y por tanto el abono del IVA que debe soportarse normalmente no se efectúa antes de que se reciba la factura.

38 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que, para practicar la deducción prevista en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, debe interpretarse el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva en el sentido de que el derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura.

Costas

39 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y francés, y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del 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 la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 21 de marzo de 2002, declara:

Para practicar la deducción prevista en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 del Consejo, 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, debe interpretarse el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva en el sentido de que el derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura.

Jann Timmermans Rosas

La Pergola von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxembourg, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

V. Skouris