SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 25 de octubre de 2001 *

En el asunto C-78/00,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tiene por objeto 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

* Lengua de procedimiento: italiano.

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 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 (DO L 102, p. 18), 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,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. S. von Bahr (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, D.A.O. Edward, A. La Pergola, M. Wathelet y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de junio de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 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 arreglo al artículo 226 CE, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), 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 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), 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 (en lo sucesivo, «IVA») por la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.

Normativa comunitaria

2 El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone:

«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;

b) el impuesto sobre el valor añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

c) el impuesto sobre el valor añadido debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), al artículo 6, apartado 3, y al artículo 28 *bis*, apartado 6;

d) el impuesto sobre el valor añadido debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).»

3 El artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva establece:

«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.»

Legislación italiana

4 El artículo 11, párrafo primero, del decreto-legge nº 16, Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie (Decreto-ley nº 16, por el que se adoptan normas en materia de los impuestos sobre la renta y sobre la transmisión de viviendas y en materia de plazos para la resolución simplificada de las situaciones y asuntos fiscales en trámite y para la supresión de la retención de intereses, primas y otras rentas derivadas de depósitos y cuentas corrientes interbancarias, así como otras disposiciones fiscales), de 23 de enero de 1993 (GURI nº 18, de 23 de enero de 1993, p. 3; en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 16/93»), convalidado por la Ley nº 75, de 24 de marzo de 1993 (GURI nº 69, de 24 de marzo de 1993, p. 3), dispone:

«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 operaciones 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. [...]»

5 El artículo 11, párrafo segundo, del Decreto-ley nº 16/93 prevé:

«Las disposiciones del artículo 10, párrafos primero y segundo, [a saber, las disposiciones que 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] se aplicarán a la extinción de los créditos a los que se refiere el párrafo primero del presente artículo [...].

En este supuesto, la solicitud [de devolución del IVA mediante la entrega 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 la Gazzetta ufficiale a más tardar el 30 de noviembre de 1993.»

6 El decreto-legge nº 250, Differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria (Decreto-ley nº 250, por el que se prorrogan determinados plazos y otras disposiciones en materia fiscal), de 28 de junio de 1995 (GURI nº 150, de 29 de junio de 1995, p. 10; en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 250/95»), convalidado por la Ley nº 349, de 8 de agosto de 1995 (GURI nº 196, de 23 de agosto de 1995, p. 3), prorrogó estas modalidades especiales de devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado. Según el artículo 3 *bis*, párrafo primero, de este Decreto-ley:

«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, convalidado, tras su modificación, por 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 Ministerio 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 [...]»

Antecedentes de hecho y procedimiento administrativo previo

7 Al estimar que los Decretos-leyes n^{os} 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.

8 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 n^{os} 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.

9 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.

10 Al no compartir este punto de vista, la Comisión invitó, mediante escrito de requerimiento complementario de 10 de agosto de 1998, a las autoridades italianas a presentarle sus observaciones.

11 En respuesta a este segundo escrito de requerimiento, las autoridades italianas remitieron a la Comisión cuatro escritos, fechados respectivamente a 27 de enero, 3 de febrero, 26 de febrero y 12 de abril de 1999.

12 Mediante sus escritos de 3 y 26 de febrero de 1999, el Gobierno italiano precisó, en particular, que los títulos emitidos al amparo del artículo 11 del Decreto-ley nº 16/93 fueron puestos a disposición de los sujetos pasivos en ocho ocasiones entre el 26 de abril de 1994 y el mes de diciembre de 1998. Los títulos emitidos al amparo del artículo 3 *bis* del Decreto-ley nº 250/95 fueron puestos a disposición de los sujetos pasivos en cuatro ocasiones entre el 13 de septiembre de 1996 y el 29 de mayo de 1998.

13 Puesto que los argumentos del Gobierno italiano seguían sin convencer 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.

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

El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

Alegaciones de las partes

15 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.

16 Según la Comisión, la obligación de las administraciones tributarias nacionales de efectuar una devolución «inmediata» del excedente del IVA al sujeto pasivo está vinculada al derecho del sujeto pasivo a ejercer «de inmediato» su derecho a deducción. La Comisión se apoya, a este respecto, en la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 45.

17 La Comisión considera que las «modalidades» de devolución que los Estados miembros pueden fijar, en virtud del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, consisten en las formas que puede adoptar la devolución, sin perjuicio de la obligación de poner cantidades en metálico a disposición de los acreedores del excedente del IVA. Así, la devolución podría efectuarse mediante una transferencia a la cuenta corriente del sujeto pasivo, o remitiendo a éste cheques bancarios o por cualquier otra modalidad equivalente.

18 En cambio, a juicio de la Comisión, un Estado miembro sobrepasa manifiestamente la facultad discrecional que se le ha conferido de este modo en materia de fijación de las modalidades de devolución del excedente del IVA cuando, en lugar de abonar al sujeto pasivo una suma de dinero en metálico, le obliga a aceptar un título cuyo vencimiento se difiere a cinco o diez años.

19 La Comisión alega que si el sujeto pasivo necesitara para su capital circulante el dinero que el Estado le debe en concepto de IVA, se vería obligado a tomar prestado de un banco la cantidad que corresponde al excedente del IVA, y por tanto a pagar intereses deudores elevados, seguramente superiores a los intereses acreedores de los títulos de deuda del Estado que se les otorgan, o a negociar esos mismos títulos en el mercado financiero a riesgo de tener que venderlos a un precio inferior a su valor nominal y teniendo que deducir del producto de la venta los gastos y comisiones que le reclame el intermediario financiero.

20 Según la Comisión, habida cuenta de que la última emisión de deuda pública en virtud del artículo 3 *bis* del Decreto-ley nº 250/95 no vencerá hasta el 1 de enero de 2006, el incumplimiento perdurará hasta dicha fecha, a menos que las autoridades italianas decidan un reembolso anticipado de dichos títulos. El hecho de que el número de sujetos pasivos titulares de éstos no ascienda más que a unos cientos no influye en modo alguno sobre la existencia o la gravedad del incumplimiento.

21 La Comisión destaca que la tardanza del Ministerio de Hacienda en poner a disposición los títulos no hizo sino agravar la infracción de los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

22 El Gobierno italiano reitera los argumentos que expuso en la fase administrativa previa. Alega que la entrega de títulos de deuda del Estado, a partir del 1 de enero de 1994, en lugar de la devolución en metálico, no da lugar a una postergación del excedente del IVA a los períodos impositivos ulteriores, sino que constituye una verdadera devolución efectuada según las «modalidades» que la República Italiana ha juzgado oportuno «fijar» conforme a lo dispuesto en el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

23 Según el Gobierno Italiano, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no obliga al Estado miembro a utilizar un medio de pago preciso, como el pago en metálico, para proceder a la devolución del excedente del IVA, porque esta disposición prevé expresamente la facultad de realizar la devolución según las «modalidades» fijadas por el propio Estado miembro. El término «modalidades» tiene un sentido amplio que cubre tanto las modalidades relativas a la forma como las inherentes al contenido de la devolución. En virtud de dicho precepto, el legislador italiano estableció, en ejercicio de su soberanía, que la República Italiana efectuaría la devolución del excedente del IVA en el presente caso mediante la entrega de títulos de deuda pública y no mediante el pago de una suma de dinero equivalente.

24 El Gobierno italiano sostiene que si a ciertos sujetos pasivos les ha sido efectuada la devolución con retraso, ello no se debe a la legislación o a problemas jurídicos sino a disfunciones o a errores administrativos de los servicios encargados de la emisión de los títulos y, además, esto sólo ha ocurrido en algunos casos. Para remediar dichos inconvenientes, los sujetos pasivos habrían podido utilizar los recursos administrativos y jurisdiccionales previstos frente a las administraciones responsables.

25 El Gobierno italiano alega que el sujeto pasivo acreedor del excedente del IVA no ha sufrido daño alguno derivado de las modalidades de devolución controvertidas, ya que los títulos que ha recibido devengan intereses y son negociables, lo que le permite materializar su crédito de inmediato. La República Italiana, por su parte, no ha deducido ninguna ventaja financiera particular de la entrega de títulos, ya que esta modalidad de devolución tiene por efecto sustituir la deuda correspondiente al crédito fiscal del sujeto pasivo por otra deuda constituida por los títulos de deuda del Estado.

26 Además, el Gobierno italiano señala, en su escrito de contestación, que en todo caso le sería imposible o excesivamente difícil dar cumplimiento al dictamen motivado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

27 A fin de apreciar la compatibilidad de la normativa nacional controvertida con la Sexta Directiva, conviene recordar, con carácter preliminar, las características del sistema común del IVA pertinentes para el presente asunto.

28 Del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véase, en especial, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47).

29 En virtud del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, la deducción se practicará globalmente por el sujeto pasivo 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, en el curso del mismo período impositivo.

30 Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características, antes recordadas, del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véase, en especial, la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 y 16).

31 Si, durante un período impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el artículo 18, apartado 4, de dicha Directiva prevé que los Estados miembros pueden bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente, bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.

32 Del propio tenor del artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos «según las modalidades por ellos fijadas» se deduce que los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.

33 No obstante, 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.

34 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.

35 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.

36 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.

37 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.

38 Además, el problema que invoca el Gobierno italiano, a saber, que le sería difícil, o incluso imposible, conformarse al Derecho comunitario en el caso de que el Tribunal de Justicia considerase que la normativa nacional controvertida infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva, también carece de pertinencia para la solución del litigio. Según jurisprudencia reiterada, un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones y plazos establecidos por una directiva (véase, en particular, la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/ Austria, C-473/99, Rec. p. I-4527, apartado 12).

En dichas circunstancias, procede declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva, al haber previsto, para una categoría de sujetos pasivos con créditos fiscales correspondientes al año 1992, la devolución del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.

Costas

A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha pedido que se condene en costas a la República Italiana y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

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.

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de octubre de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

P. Jann