CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 13 de julio de 1995 *

1. El presente asunto tiene su origen en una petición de decisión prejudicial planteada por la Commissione tributaria centrale, que solicita al Tribunal de Justicia que interprete el 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 (en lo sucesivo, «Directiva»). [1] La citada petición versa sobre el momento en que el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») se hace exigible por los servicios prestados. La cuestión principal es la de si es compatible con la Directiva una legislación nacional que establece que el IVA que grava la prestación de *toda clase* de servicios se hace exigible en el momento de efectuarse el pago de servicio.

Legislación comunitaria aplicable

2. Según se desprende de su título, la Directiva tiene por objeto establecer una base imponible uniforme del IVA. En especial, pretende dar, en la medida de lo posible, una definición común del momento en el que el IVA se hace exigible. Hace una distinción entre el «devengo del impuesto», que define en la letra a) del apartado 1 de su artículo 10 como «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto», y el momento en que el impuesto se hace exigible, definiéndose la exigibilidad en la letra b) del apartado 1 del artículo 10 como «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto [...]». En el párrafo primero del apartado 2 del artículo 10 se halla la norma general, a saber, que 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. No obstante, como excepción, el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 faculta a los Estados miembros, en determinadas circunstancias, para diferir el momento en el que el impuesto se haga exigible. Dicha disposición está redactada en los siguientes términos:

«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;

* Lengua original: inglés.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

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

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

3. Son también de aplicación las siguientes disposiciones de la Directiva:

El apartado 1 de la letra C del artículo 11, que dispone:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, 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.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.»

El apartado 3 del artículo 22, que establece:

«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.

Igualmente, los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.

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.»

Legislación nacional

4. La normativa italiana en materia de tributación de las prestaciones de servicios por el IVA figura en el Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972 (en lo sucesivo, «Decreto Presidencial»). El párrafo tercero del artículo 6 dispone:

«Las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento en que se pague la contrapartida.»

5. El párrafo cuarto del artículo 21 dispone:

«La factura deberá extenderse por duplicado por la persona que efectúe la cesión o la prestación, en el momento de realizarse la operación en la forma en que resulta del artículo 6 [...]»

6. El párrafo cuarto del artículo 41 dispone:

«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 en el artículo 21, debiendo pagar al propio tiempo el impuesto correspondiente;

[...]»

En su resolución, el órgano jurisdiccional remitente señala que, a raíz de una modificación introducida en el Decreto Presidencial en 1993, y que no es de aplicación al presente asunto, en la actualidad la extensión de la factura debe efectuarse dentro de un plazo máximo de un año, «contado a partir de la entrega».

Hechos

7. La demandante en el asunto principal, Italittica SpA, es una sociedad italiana que desempeña sus actividades en el ámbito de la acuicultura. Encargó a Sangiovanni Industrie Riunite (en lo sucesivo, «Sangiovanni») la construcción de un edificio con destino a sus actividades de piscicultura. Entre finales de 1977 y 1979, dichas sociedades celebraron dos contratos. El coste total de la construcción ascendió a 544.477.718 LIT. Sangiovanni extendió tres facturas por un importe total de 206.262.058 LIT. El 17 de octubre de 1980, extendió una factura pro forma por la cantidad restante, a saber 338.215.680 LIT. Dicha factura no mencionaba el IVA que debía pagar Italittica, de forma que el importe de dicho tributo no podía ser objeto de una deducción. De hecho, la factura pro-forma se utilizó con el fin de conseguir una subvención de las autoridades regionales para los costes de construcción. Italittica llevó a su balance, cerrado a 31 de diciembre de 1980, el valor de las obras ejecutadas y, en la rúbrica «proveedores por facturas a recibir» hizo figurar una deuda que debía pagarse a Sangiovanni y que ascendía al importe que figuraba en la factura pro forma.

8. La Guardia di Finanza inspeccionó la contabilidad de Italittica y levantó un acta el 15 de abril de 1982. A continuación, Italittica pagó la deuda que figuraba en la factura pro-forma y, el 3 de mayo de 1982, Sangiovanni extendió una factura en debida forma, en la cual figuraba el IVA. Mediante una liquidación fechada el 31 de julio de 1982, la Administración local del IVA de Trapani rectificó la declaración anual de Italittica para el ejercicio de 1980 y le impuso una multa de 94.700.000 LIT por infracción de lo dispuesto en la letra a) del párrafo cuarto del artículo 41 del Decreto Presidencial. Sangiovanni tenía la obligación principal de cargar el IVA a Italittica y de ingresarlo en la Administración de dicho tributo. No obstante, a tenor de lo dispuesto en la letra a) del párrafo cuarto del artículo 41 del Decreto Presidencial, Italittica tenía la obligación subsidiaria de pagar el impuesto a la Administración del IVA en el supuesto de que se extendiera una factura irregular que no mencionara el importe del tributo, a pesar de ser la destinataria y no quien prestó el servicio. Esta sociedad no pagó el impuesto por considerar que sólo sería exigible cuando hubiera pagado la cantidad restante. La sanción le fue impuesta por incumplimiento de dicha obligación subsidiaria.

9. Italittica interpuso un recurso ante la Commissione tributaria di primo grado contra la decisión por la que se le imponía dicha sanción. Fundándose en lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 6 del Decreto Presidencial, alegó que el impuesto no era exigible puesto que aún no había pagado la cantidad restante. La Commissione tributaria di primo grado estimó el recurso. La resolución de este órgano fue confirmada por la Commissione tributaria di secondo grado di Trapani. Consideró que la prestación de servicios no se había «efectuado», en el sentido del artículo 6 del Decreto Presidencial, dado que Italittica no había pagado el importe restante de la deuda, por lo cual no era aplicable lo dispuesto en la letra a) del párrafo cuarto del artículo 41 de este mismo Decreto.

10. La Administración del IVA presentó un recurso ante la Commissione tributaria centrale. Este órgano jurisdiccional consideró que la norma contenida en el párrafo tercero del artículo 6 del Decreto Presidencial podía resultar incompatible con la Directiva y, en particular, con el apartado 2 del artículo 10 de ésta por cuanto:

a) su alcance no se limita a «ciertas operaciones» o a «ciertas categorías de sujetos pasivos» y entiende, en términos generales, que el pago de la contrapartida que se adeuda por el servicio forma parte del devengo del impuesto o, por lo menos, del hecho que hace el impuesto exigible;

b) no prevé plazo máximo alguno entre el pago y el devengo del impuesto, permitiendo de facto, de esta forma, tanto al que presta los servicios como al destinatario de los mismos fijar, mediante un posible acuerdo entre ellos, el momento de la exigibilidad dentro del período impositivo que mejor les convenga (lo que también podría tener incidencia sobre otros tributos);

c) no contiene disposición alguna en la que se establezca la extensión de documentos o extractos relativos a las prestaciones realizadas y a las cantidades que se han hecho «exigibles» pero que aún no han sido pagadas, de forma que puede resultar perjudicial para la eficacia de los controles practicados por la Administración y por la policía fiscal;

d) podría privar de importancia al «devengo del impuesto», modificando el momento en que nace realmente la obligación tributaria, lo cual podría dar lugar a numerosas consecuencias (por ejemplo, en los procedimientos concursales);

e) habida cuenta de la diversidad de las legislaciones nacionales, podría provocar distorsiones en el mercado intracomunitario de servicios.

11. En estas circunstancias, la Commissione tributaria centrale suspendió el procedimiento y solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre 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 prevér "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"?»

13. Tanto los Gobiernos italiano y francés, así como el del Reino Unido afirman que, correctamente interpretado, el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva permite a un Estado miembro hacer el impuesto exigible en el momento del cobro del precio para todos los servicios (aun cuando el Gobierno italiano afirma que debe responderse negativamente a todas las cuestiones planteadas, de sus alegaciones se desprende claramente que propone responder afirmativamente a la primera cuestión).

Sobre la interpretación de la Directiva

Primera cuestión

12. La primera cuestión tiene por objeto dilucidar si la excepción contemplada en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva permite a un Estado miembro hacer el impuesto exigible en el momento del cobro del precio para *todas* las prestaciones de servicios. Este es el efecto del artículo 21 del Decreto Presidencial, que exige que la factura se extienda en el momento en que se realice la prestación de servicios, y del artículo 6 de la misma disposición, conforme al cual dicho momento es el de la recepción del pago. El artículo 6 del Decreto Presidencial se aplica a todos los servicios.

14. Solamente la Comisión entiende que el apartado 2 del artículo 10 debe interpretarse de una forma que impida que un Estado miembro establezca una excepción como la que figura en el artículo 6 del Decreto Presidencial. Alega que la legislación italiana no hace una distinción entre el «devengo del impuesto» y el momento en que el impuesto se hace exigible. A juicio de la Comisión, la excepción establecida en el apartado 2 del artículo 10 no permite a los Estados miembros modificar la fecha en la cual el impuesto es exigible más que para determinados servicios. Por el contrario, la legislación italiana

ha hecho de la excepción una norma general, por lo cual resulta contraria a la Directiva.

15. A primera vista, cabría pensar que, en la medida en que alude a una «excepción» a la norma general y en que se refiere a «ciertas operaciones», el texto del apartado 2 del artículo 10 debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Sin embargo, entiendo que no hay ningún elemento en el texto del apartado 2 del artículo 10 que limite la libertad de elección de los Estados miembros.

16. Como señala el Reino Unido, la utilización del término «excepción» puede explicarse por el hecho de que la mayoría de los Estados miembros se contentaron con aplicar la norma general, a saber, que el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. Por lo tanto, dicha elección ha pasado a ser la norma general. En el supuesto de que determinados Estados miembros decidieran aplicar un criterio distinto de entre los que autoriza el apartado 2 del artículo 10, siempre cabría considerar válidamente que ello constituye una excepción a la norma que aplican generalmente los demás Estados miembros.

17. Tampoco cabe afirmar que la referencia que hace el apartado 2 del artículo 10 a «ciertas operaciones» o a «ciertas categorías de sujetos pasivos» signifique necesariamente que sólo pueden colocarse dentro del ámbito de aplicación de la excepción algunas operaciones o algunas categorías de sujetos pasivos, si bien no todas. Aun cuando la expresión «ciertas operaciones» puede significar efectivamente «algunas operaciones, si bien no todas», puede significar asimismo «operaciones claramente definidas», sin que ello suponga ningún límite. Como señala el Reino Unido, la palabra «ciertas» se utiliza en otros pasajes de la Sexta Directiva, tanto en un sentido que pretende aplicarse a algunos casos, si bien no a todos, tanto en otro sentido que no tiene manifiestamente por objeto excluir la totalidad de los supuestos. La primera situación se presenta en el apartado 9 del artículo 22, en el cual (en las nueve versiones lingüísticas que hacían fe en aquella época) la expresión «ciertas obligaciones» se ponía expresamente en contraste con la locución «toda obligación». A la segunda situación alude el apartado 1 del artículo 27, conforme al cual el Consejo podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales en orden a evitar «determinados» fraudes o «evasiones fiscales» (las versiones alemana y española utilizan una terminología ligeramente distinta). Esta disposición no puede razonablemente significar que los Estados miembros no puedan pretender evitar cualquier fraude o evasión fiscal; debe considerarse que significa que el Estado que desee utilizar la excepción debe indicar claramente cuáles son las evasiones fiscales que pretende evitar.

18. Cabe observar que en el propio Tratado, si bien en un contexto distinto, existe una ambigüedad similar. El artículo 168 A del

Tratado CE previó la creación de un Tribunal de Primera Instancia. Con anterioridad a la modificación introducida por el Tratado de la Unión Europea, dicho artículo permitía encargar a este órgano jurisdiccional conocer de «determinadas categorías de recursos interpuestos por personas físicas o jurídicas». Por lo tanto, hubiera cabido preguntarse si el Tribunal de Primera Instancia podía conocer de *todos* los recursos interpuestos por personas físicas o jurídicas.

19. En el presente asunto, la ambigüedad pone claramente de manifiesto que, incluso en el caso de la legislación fiscal, un enfoque textual no nos ayuda. Por consiguiente, se hace necesario recurrir a otros medios de interpretación.

20. La Comisión fundamenta su interpretación estricta del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva en los antecedentes legislativos de esta disposición. Durante la vista, aludió a las disposiciones a las que ha venido a sustituir el apartado 2 del artículo 10, a saber, el apartado 4 del artículo 6 de la Segunda Directiva del IVA, [2] que disponía:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la prestación del servicio. Esto no obstante, en las prestaciones de servicios por período de tiempo indeterminado o que superen un determinado plazo o que den lugar a pagos parciales a cuenta, podrá disponerse que el impuesto se devengue en el momento de la entrega de la factura o, lo más tarde, en el momento del cobro del anticipo, y en este caso por la cantidad que haya sido facturada o cobrada.»

En la sentencia Mazzalai, [3] el Tribunal de Justicia declaró que:

«[...] el apartado 4 del artículo 6 de la Directiva no puede ser interpretado en el sentido de que permite identificar el momento en que se presta el servicio con aquel en que se entrega la factura o se cobra un anticipo si dichas operaciones tienen lugar después de la ejecución del servicio».

El Tribunal de Justicia llegó a esta conclusión por cuanto «el apartado en cuestión no alude para nada a la posibilidad de diferir este momento más allá de aquel en que se efectúa plenamente la prestación de servicios». [4]

2 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

3 — Sentencia de 20 de mayo de 1976 (111/75, Rec. p. 657).

4 — *Ibidem*, apartados 15 y 16 de la sentencia.

21. La Comisión alega que se esforzó en aplicar estrictamente el principio conforme al cual el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúa la prestación de servicios, no autorizando más que un pequeño número de excepciones a dicho principio en la propuesta de Sexta Directiva que elevó al Consejo. [5] A juicio de la Comisión, el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva, que ha venido a sustituir al apartado 4 del artículo 6 de la Segunda Directiva, debe interpretarse a la luz de dicho antecedente legislativo.

22. No obstante, considero que la alegación de la Comisión puede apoyar la afirmación contraria. El propio hecho de que el Consejo adoptara el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva sin las excepciones limitadas que figuraban en el apartado 4 del artículo 6 de la Segunda Directiva, en la forma en que fueron interpretadas restrictivamente por el Tribunal de Justicia en la sentencia Mazzalai, así como en la propuesta de la Comisión, induce fundadamente a pensar que ha pretendido dejar a los Estados miembros una facultad de apreciación mucho más amplia en lo relativo a la determinación del momento en que el impuesto se hace exigible. Durante la vista, el Gobierno francés alegó que el Consejo había adoptado el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva en su redacción actual de forma que determinados Estados miembros, como Italia y Francia, pudieran conservar su legislación, la cual preveía que el impuesto sobre servicios se hacía exigible en el momento del pago.

23. Hay una razón más para considerar correcta la interpretación amplia. Si se interpretara el término «ciertas» en el sentido de significar «algunas pero no todas» en lugar de «claramente definidas», ello crearía un serio problema no sólo para los Estados miembros sino también para los deudores. En ningún lugar de la Directiva se precisa lo que son dichas operaciones o categorías de sujetos pasivos. Por lo tanto, de seguirse esta interpretación, resultaría imposible saber a ciencia cierta lo que significa la Directiva. También sería imposible dilucidar, basándose únicamente en la Directiva, qué proporción representan las operaciones susceptibles de acogerse a la excepción. Aun cuando se llegara de alguna forma a establecer una proporción, sería imposible deducir de la Directiva que operaciones se reputan hallarse comprendidas en la excepción y cuáles no. Si se sigue la otra interpretación del término «ciertas» y se entiende que significa «claramente definidas», se evitan dichas dificultades. Si un Estado miembro indica claramente cuales son las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que están comprendidas en la excepción, los deudores tendrán la certidumbre de que las categorías elegidas para formar parte de la misma lo fueron de conformidad con la Directiva.

24. La Comisión alega que la legislación italiana no hace una distinción expresa entre el devengo del impuesto y el momento en que éste se hace exigible y que esta omisión significa que dicha legislación hace de la excepción una norma. No comparto este punto de vista. No considero que sea pertinente la distinción entre el devengo y el

5 — Suplemento 11/73 del *Bulletin des Communautés européennes*, p. 13.

momento en que el impuesto se hace exigible en orden al ejercicio de dicha opción, es decir, aquella a la que se refiere el segundo guión del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva. Esta opción es distinta de la que contempla el tercer guión de este párrafo, el cual indica expresamente que el devengo del impuesto señala el punto de partida de un plazo a cuyo vencimiento se hace exigible el impuesto. La opción contemplada en el segundo guión se refiere únicamente al momento en el cual se hace exigible el impuesto y no menciona el devengo. Cuando se ejercita dicha opción, la referencia al devengo se hace redundante ya que, en la sistemática de la Directiva, sólo tiene importancia el momento en que el impuesto se hace exigible. Determina el tipo aplicable a las operaciones [letra a) del apartado 1 del artículo 12], así como el momento en que nace el derecho del cliente a deducir (apartado 1 del artículo 17). Determina asimismo la declaración fiscal en la cual el que presta los servicios o el proveedor y el cliente deben mencionar la operación (apartado 4 del artículo 22), y, por consiguiente, la fecha en que el prestador o el proveedor debe pagar el impuesto (apartado 5 del artículo 22). Por lo tanto, cuando un Estado miembro decide hacer el impuesto exigible en el momento de efectuarse el pago de todos los servicios, no es necesario que haga una distinción expresa, en su legislación, entre el devengo del impuesto y el momento en el cual éste se hace exigible.

25. La sistemática de la Directiva no permite afirmar que las distintas opciones contempladas en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 deban ser objeto de una interpretación restrictiva. La norma general contenida en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva es que el impuesto se hace exigible cuando se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. El párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 de esta misma disposición establece varias opciones alternativas en lo relativo a los momentos en los cuales los Estados miembros pueden decidir que el impuesto se hace exigible, no al efectuarse la entrega de bienes o la prestación de servicios sino en cualquier otro momento. No hay razón para primar una de las opciones interpretando restrictivamente las demás. Efectivamente, como afirma el Gobierno francés, puede ser más práctico prever que el impuesto que grava los servicios sea exigible en el momento del pago, en vez de en el momento de prestarse el servicio. En muchos casos, las autoridades fiscales pueden considerar más fácil determinar la fecha del pago que aquella en la cual se prestó el servicio. Por consiguiente, una interpretación restrictiva de las opciones contempladas en el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 podría impedir que un Estado miembro eligiera la solución más práctica.

26. El órgano jurisdiccional remitente ha considerado que una disposición por la que se fija en la fecha del pago el momento en que el impuesto se hace exigible para todos los servicios permite a las partes intervinientes en el contrato elegir la fecha en la cual el impuesto se hace exigible. A mi juicio, esta objeción no tiene ninguna consistencia. Como señala el Reino Unido, tan sólo cuando el impuesto se hace exigible, pasa a ser susceptible de deducción. De ello se

desprende que el contribuyente no tiene ningún interés en retrasar el momento en el cual se hace exigible si pretende disfrutar de deducciones. El Gobierno francés señala con razón que el momento del pago es una cuestión que depende de la negociación y del acuerdo celebrado entre las partes, y que es muy poco probable que quienes prestan los servicios deseen posponer el pago de los mismos. La elección de la fecha de pago como momento en que el impuesto se hace exigible hace desaparecer cualquier interés que pudiera tener el que presta los servicios en retrasar la tributación. Este puede decidir por si mismo en qué momento se efectúa la prestación de servicios o puede hacerlo de acuerdo con la otra parte. Ello significa que puede, por su propia iniciativa o de acuerdo con la otra parte, decidir en qué momento se hace exigible el impuesto en base a la norma general establecida en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 10 de la Directiva.

27. La Comisión afirma que los términos que utiliza el apartado 1 de la letra C del artículo 11 de la Directiva militan a favor de su interpretación del apartado 2 del artículo 10, según la cual la legislación italiana interpreta dicha excepción con excesiva laxitud. Personalmente, no comparto este punto de vista. A mi juicio, los términos que utiliza el apartado 1 de la letra C del artículo 11 no suponen ninguna ayuda para la interpretación, en un sentido u otro, del apartado 2 del artículo 10. El apartado 1 de la letra C del artículo 11 versa sobre la reducción de la base imponible y no sobre el devengo o el momento en que el impuesto se hace exigible.

28. De la misma forma, no considero que la obligación establecida en la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva, de extender una factura (o un documento que produzca sus efectos), resulte incompatible con la fijación, en la fecha del pago, del momento en el que el impuesto se hace exigible, según se ha sugerido. Ambas cuestiones son completamente independientes entre si. No hay un nexo lógico entre la obligación de extender una factura y el hecho de decidir que el impuesto se hace exigible en el momento del pago de un servicio. En cualquier caso, aun en el supuesto de una interpretación estricta del apartado 2 del artículo 10, los Estados miembros pueden ejercitar dicha opción para algunas operaciones: en tal caso, sigue existiendo la obligación, establecida en la letra a) del apartado 3 del artículo 22, de extender una factura. A mi juicio, el apartado 3 del artículo 22 es perfectamente compatible con la fijación, en la fecha de recepción del pago, del momento en que el impuesto se hace exigible.

29. Aun suponiendo que, conforme a la interpretación correcta del apartado 2 del artículo 10, dicha excepción no pueda aplicarse a todas las operaciones, de ello no se deducira que la legislación italiana sea incompatible con la Directiva. El Gobierno francés afirma que la prestación de servicios constituye una sub-categoría dentro de las operaciones reguladas por la Directiva, a saber, la entrega de bienes y la prestación de servicios. A su juicio, cualquiera que sea la interpretación que se dé del término «ciertas», el artículo 6 del Decreto Presidencial se ajusta a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva. Dicho Gobierno señala que, en Derecho francés, el impuesto se exige igualmente sobre las prestaciones de servicios a partir del momento en que se efectúa el pago. Coincido con el sentido general de este argumento.

El artículo 6 del Decreto Presidencial dispone, en lo relativo a la entrega de bienes por oposición a la prestación de servicios, que el impuesto se hace exigible en el momento que se efectúa la entrega de los bienes (sin perjuicio de un determinado número de excepciones específicas). Por consiguiente, el artículo 6 del Decreto Presidencial contiene una regla para la entrega de bienes y otra regla, distinta, para la determinación del momento en el cual se hace exigible el impuesto que grava la prestación de servicios. Resulta evidente que la citada disposición italiana considera las prestaciones de servicios como una subcategoría dentro de las operaciones imposibles definidas en el Título V de la Directiva y a las que se aplica el apartado 2 del artículo 10.

30. Finalmente, no parece que la aplicación de la legislación italiana produzca el menor efecto perjudicial sobre los recursos propios de la Comunidad ni sobre las condiciones de competencia en el interior de ésta.

31. Por las razones antes expuestas, considero que el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva permite a los Estados miembros decidir, como lo ha hecho Italia en el artículo 6 del Decreto Presidencial, que el cobro del precio debe considerarse como el hecho que hace el impuesto exigible para todas las prestaciones de servicios.

Segunda cuestión

32. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si existe un plazo máximo dentro del cual puede posponerse la extensión de la factura. Debe recordarse que el párrafo cuarto del artículo 21 del Decreto Presidencial dispone que la factura deberá emitirse en el momento en que se efectúe la prestación y se determina dicho momento en el artículo 6 del mismo Decreto. Dicha disposición, en relación con el artículo 21 del mismo Decreto significa que, en el supuesto de la prestación de servicios, la factura deberá extenderse en el momento del pago. No hay establecido ningún otro plazo para la extensión de la factura.

33. El órgano jurisdiccional remitente entiende que la inexistencia de cualquier otro plazo para la extensión de la factura permite a las partes elegir el momento que tengan por conveniente para efectuar el pago del impuesto. Personalmente, considero que, por las razones antes expuestas (punto 26), esta objeción carece de fuerza.

34. El Gobierno francés afirma que, puesto que el apartado 3 del artículo 22 de la

Directiva, en el cual se hallan las disposiciones relativas a las facturas, no señala expresamente el plazo para la extensión de la factura, ésta debe extenderse cuando se produce el devengo del impuesto. Alega que consideraciones de índole práctica pueden exigir que los Estados miembros autoricen a los sujetos pasivos a extender una factura en un momento posterior. Si un Estado miembro se aparta de esta forma de la regla general conforme a la cual la factura deberá extenderse al producirse el devengo del impuesto, debe fijar expresamente el plazo dentro del cual deberá ser extendida. El Gobierno francés afirma también que así debe ser, con independencia del extremo de si un Estado miembro ha hecho uso de la posibilidad de establecer excepciones, contemplada en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva.

35. No comparto el criterio del Gobierno francés sobre este particular. Cabe observar que la Directiva fija con precisión el momento en que se produce el devengo del impuesto así como el momento en que éste se hace exigible. Como ya expliqué anteriormente, dichos momentos revisten importancia en la sistemática de la Directiva, ya que determinan el tipo impositivo, la declaración en la cual el que presta los servicios o el proveedor debe mencionar la operación y, por consiguiente, la fecha del pago y el momento en el que se origina el derecho a deducción del cliente. Por el contrario, la Directiva no establece el momento preciso en el cual debe extenderse la factura. El apartado 3 del artículo 22 se limita a establecer que los sujetos pasivos extenderán facturas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos y por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos. La falta de cualquier indicación acerca del momento en que deberá extenderse la factura pone de manifiesto el hecho de que, en términos generales, dicho momento reviste una importancia secundaria en la sistemática de la Directiva. Los sujetos pasivos están obligados a extender facturas por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, con el fin de que, en los archivos de quienes prestan los servicios o de los proveedores y de sus clientes, estén disponibles los documentos que justifiquen las escrituras que presentan en sus declaraciones fiscales para un período determinado en lo relativo al impuesto repercutido exigible en las prestaciones de servicios y entregas de bienes y el importe del impuesto soportado en las adquisiciones. Dado que, a tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 10, la exigibilidad del impuesto procederá cuando existan pagos anticipados a cuenta, aun cuando no haya habido prestación o entrega, los sujetos pasivos están obligados asimismo a extender una factura por dichos pagos. Las exigencias relativas a las facturas se hallan relacionadas con la obligación general que impone a los sujetos pasivos el apartado 2 del artículo 22, de formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del impuesto y su control por la Administración fiscal. Cabe presumir que los sujetos pasivos conservarán en sus archivos los documentos de la época y, en cualquier caso, deberán hallarse en posesión, a más tardar en la fecha en que se hallan obligados a presentar su declaración fiscal periódica, de las copias de las facturas de venta y de compra que justifiquen el importe neto declarado de su obligación tributaria. Sin embargo, no veo ninguna razón para interpretar la Directiva en el sentido de que fija una fecha específica en la que debe extenderse una factura o en el sentido de que exige a los Estados miembros que fijen dicha fecha. Como señala el Reino Unido, los Estados miembros pueden, sin embargo, hacerlo con arreglo a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 22, el cual les faculta para establecer otras disposiciones,

siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

36. No obstante, se plantea la cuestión de si, cuando un Estado miembro hace uso de la opción contemplada en el primer guión del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10, de hacer coincidir el momento en que el impuesto se hace exigible con la fecha de la factura, debe concretar la fecha en que debe extenderse una factura; la misma cuestión se plantea en lo relativo al segundo guión de dicho párrafo, ya que, normalmente, el hecho de posponer la extensión de una factura retrasa el momento del pago y, por consiguiente, el momento en que se hace exigible el impuesto con arreglo a esta disposición. Sin embargo, dichas disposiciones no obligan expresamente a los Estados miembros a señalar una fecha para la extensión de las facturas. Tampoco parece esencial que lo hagan. En primer lugar, un Estado miembro puede, si así lo desea, hacer uso de la opción, contemplada en el tercer guión de este mismo párrafo, de fijar un plazo a cuyo vencimiento se hará exigible el impuesto, bien se haya extendido una factura o no. En segundo lugar, desde un punto de vista práctico, la extensión rápida de una factura será generalmente de interés para el que presta los servicios o el proveedor, cuya preocupación principal será recibir el pago lo antes posible. Un cliente sujeto pasivo será reticente en pagar a un prestador o proveedor antes de haber recibido una factura extendida debidamente, que le confiera derecho a deducir el impuesto pagado. Es cierto que, en el supuesto de una modificación del tipo impositivo, podría producirse un riesgo de evasión fiscal por medio de una modificación del momento en que el impuesto se hace exigible. No obstante, el apartado 2 del artículo 12 de la Directiva prevé expresamente dicha situación, al permitir a los Estados miembros proceder a una regularización en los casos previstos en los párrafos segundo y tercero del apartado 2 del artículo 10, con el fin de tener en cuenta el tipo aplicable en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

37. Por lo tanto, no parece que ello constituya una razón convincente para interpretar la Directiva en el sentido de que establece una fecha límite para la extensión de las facturas o en el sentido de exigir a los Estados miembros la fijación de la citada fecha. Por lo tanto, basta con reconocer a los Estados miembros un margen de apreciación en esta materia, dentro de los límites de la observancia de su obligación general de garantizar la aplicación correcta del impuesto. Tanto más es así cuanto que las prácticas en materia de facturación pueden variar considerablemente en función de la empresa o del sector en cuestión. Una interpretación restrictiva de la Directiva podría atentar indebidamente contra las prácticas comerciales generalmente seguidas.

38. Por las razones antes expuestas, entiendo que un Estado miembro que hace uso de la excepción contemplada en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva no esté obligado en modo alguno a fijar una fecha límite dentro de la cual debe extenderse una factura.

Tercera cuestión

39. Mediante la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Directiva obliga a los Estados miembros a dictar disposiciones en las que se establezca la extensión de documentos relativos a la prestación de servicios y a su pago cuando hacen uso de la excepción contemplada en el apartado 2 del artículo 10.

40. El artículo 22 de la Directiva, que regula las obligaciones de los contribuyentes en el ámbito de las operaciones internas, no contiene ninguna norma específica en cuanto a los documentos que los sujetos pasivos deben conservar. Al margen de determinadas exigencias relativas a la extensión y al contenido de las facturas y de las declaraciones, se limita a imponer a los sujetos pasivos la obligación general, establecida en el apartado 2 del artículo 22, de llevar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del impuesto y su control por la Administración fiscal. Además, el apartado 8 del artículo 22 faculta a los Estados miembros para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias, en orden a asegurar la exacta aplicación del impuesto y a evitar el fraude.

41. De ello se desprende que la Directiva confiere a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación para dictar las disposiciones necesarias para la exacta aplicación del impuesto. La existencia de esta amplia facultad de apreciación parece justificada ya que, en la formulación de sus disposiciones, los Estados miembros deberán tener en cuenta distintas consideraciones, incluyendo las diferencias relativas a la dimensión de las empresas y a la índole de sus actividades, así como las exigencias particulares relativas a los documentos contables exigidos por el Derecho de sociedades o por la normativa reguladora de los impuestos directos. Además del establecimiento de disposiciones en materia de documentos contables, cabe confiar en que los Estados miembros efectúen controles periódicos con el fin de verificar la observancia de dichas disposiciones por parte de los sujetos pasivos. En el supuesto de las pequeñas empresas que no dispongan de controles contables internos satisfactorios, pueden, en especial, pretender que se completen dichos controles mediante la utilización de técnicas de análisis contable.

42. En este contexto, no tiene ningún sentido que el Tribunal de Justicia interprete la Directiva en el sentido de exigir a los Estados miembros que impongan exigencias especiales que ella misma no prevé expresamente. Lo que importa es que el Estado miembro asegure, en toda la medida de lo posible, que los sujetos pasivos extiendan los documentos necesarios y paguen el impuesto sobre todas sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, no solicitando la deducción del IVA más que de sus gastos profesionales legítimos. A mi juicio, la Directiva debe interpretarse en el sentido de que confiere a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación a la hora de dictar las normas destinadas a alcanzar dicho objetivo.

43. Por las razones antes expuestas, entiendo que la Directiva no obliga a los Estados

miembros a dictar unas disposiciones en las que se prevea la extensión de documentos o extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida como contrapartida, distintas de la de obligar a extender una factura conforme al apartado 3 del artículo 22. A mi juicio, en orden a la respuesta que haya de darse a esta cuestión, no tiene ninguna pertinencia el extremo de si el Estado miembro ha hecho uso o no de la excepción contemplada en el apartado 2 del artículo 10.

Sobre las consecuencias de una posible incompatibilidad de la legislación italiana con la Directiva

44. De ello se desprende, a mi juicio, que la normativa italiana no es incompatible con la Directiva. Aun cuando lo fuera, las autoridades italianas no podrían invocar la Directiva para justificar que se imponga una sanción a Italittica, habiéndose atenido ésta a la normativa italiana.

45. Es evidente que, ante la inexistencia de una legislación de adaptación adecuada, solamente los particulares pueden invocar las Directivas contra los órganos del Estado, no siendo cierto lo contrario. Por esta razón, la Administración de un Estado miembro no puede apartarse de su propia legislación, que considera incompatible con una Directiva, para imponer una obligación a un particular. En el asunto Faccini Dori, [6] el Tribunal de Justicia confirmó que, a falta de medidas de adaptación del Derecho interno a una Directiva, los particulares no pueden fundarse en una Directiva para pretender un derecho frente a otros particulares y hacer valer dicho derecho ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Con mayor razón, a falta de medidas de adaptación adecuadas, ni el Estado ni sus órganos pueden alegar una Directiva para imponer obligaciones a los particulares. [7]

46. Además, no cabe afirmar que, contrariamente a su significado aparente, la normativa italiana deba ser interpretada de una forma que sea compatible con la Directiva. La regla general conforme a la cual los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar su Derecho nacional a la luz de los términos y de la finalidad de una Directiva no se aplica cuando dicha interpretación de la legislación nacional tendría por efecto dar lugar a responsabilidad penal en circunstancias en las cuales, en base únicamente a la legislación nacional, dicha responsabilidad no existe. La razón de esta restricción es que una interpretación amplia de la legislación penal contraviene el principio fundamental de legalidad (*nullum crimen, nulla poena sine lege*). [8]

6 — Sentencia de 14 de julio de 1994 (C-91/92, Rec. p. I-3325).

7 — Sentencia de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Rec. p. 2545), apartados 19 y 20.

8 — Sentencia de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec. 3969), apartado 13; véanse también los puntos 24 a 26 de las conclusiones que presenté en los asuntos acumulados C-206/88 y C-207/88, sentencia de 28 de marzo de 1990, Vessoso y Zanetti (Rec. p. I-1461).

Conclusión

47. Por las razones antes expuestas, propongo que el Tribunal de Justicia responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas:

«1) El 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, permite a los Estados miembros decidir que el cobro del precio debe considerarse como el hecho que hace el impuesto exigible para todas las prestaciones de servicios.

2) Un Estado miembro que hace uso de la excepción prevista en el segundo guión del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 10 no está obligado a prever un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto durante el cual debe extenderse la factura o el documento que la sustituya, aunque no se haya pagado el precio.

3) Un Estado miembro que hace uso de dicha excepción no está obligado a dictar unas disposiciones detalladas en las que se prevean la extensión de documentos o extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida como contrapartida en cada ocasión en que no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya ni se haya pagado el precio.»