CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 13 de marzo de 2008 [1]

1. Una sociedad domiciliada en Italia utilizó servicios de transporte marítimo prestados por operadores con domicilio fuera de este Estado, quienes no aplicaron el IVA en sus facturas. Esta sociedad consideró equivocadamente que estos servicios estaban exentos y no los incluyó en sus cuentas de IVA. De hecho, con arreglo al mecanismo de «autoliquidación», la sociedad debió haberse considerado deudora del IVA soportado por estos servicios para, posteriormente, deducirlo de su IVA devengado. Este procedimiento hubiera conllevado dos anotaciones contables que se habrían anulado entre sí, de forma que no se hubiera generado la obligación de realizar ningún pago a la autoridad tributaria.

2. No obstante, la sociedad alcanzó el mismo resultado al no declarar ni deducir ninguna cuota soportada y pagar íntegramente el impuesto devengado.

3. Tras descubrir el error, la autoridad tributaria pretende recaudar el impuesto soportado no declarado basándose en la facultad que le reconoce el Derecho nacional de rectificar la liquidación de las declaraciones del IVA realizadas en los cuatro años anteriores, y, basándose también en un plazo establecido por el Derecho nacional, se niega a permitir deducciones que no se hayan solicitado en la declaración relativa al segundo año siguiente a aquél en que surgió el derecho a la deducción.

4. Así pues, la cuestión suscitada en las presentes peticiones de decisión prejudicial planteadas por la Commissione tributaria provinciale di Genova es si es compatible con el Derecho comunitario en materia de IVA la situación que se deriva de la diferencia existente entre los dos plazos y que lleva a que la autoridad tributaria reclame un IVA que no se hubiera devengado de haberse seguido correctamente el procedimiento.

1 — Lengua original: inglés.

Normativa comunitaria aplicable

5. La normativa comunitaria en materia de IVA se encuentra actualmente recogida en la Directiva 2006/112/CE, [2] la cual, con efecto a partir del 1 de enero de 2007, derogó y sustituyó la normativa existente con el fin de presentar todas las disposiciones vigentes de forma clara y racional en una estructura y una redacción refundidas sin inducir, en principio, a cambios de fondo. [3]

6. El presente asunto se refiere a los años 2000 y 2001, en los que las principales disposiciones se contenían en las Directivas Primera y Sexta. [4] En lo sucesivo, me referiré a las disposiciones de estas Directivas y, para hacer más sencilla la lectura, lo haré en presente aunque ya no estén en vigor. Su contenido y, en gran medida, su redacción se mantienen inalterados en la Directiva 2006/112. A efectos de referencia, indicaré igualmente las disposiciones equivalentes de esta última Directiva.

2 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — Véase el tercer considerando de la exposición de motivos.

4 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y 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, modificada en numerosas ocasiones).

7. Los aspectos fundamentales del sistema común del IVA se mencionan en el artículo 2 de la Primera Directiva: [5]

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.

[…]»

5 — Artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

8. El mecanismo de deducción se regula, en lo tocante a operaciones internas en un Estado miembro, por el artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva: [6]

«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 operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

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;

[…]»

9. Por tanto, los sujetos pasivos de cualquiera de las fases intermedias de una cadena de suministro, en principio, deben pagar el IVA (IVA soportado) a sus proveedores de servicios, y a su vez lo cobran (IVA devengado) a sus clientes. Posteriormente, los sujetos pasivos pagan a la autoridad tributaria el importe de ese impuesto devengado una vez deducido el importe del correspondiente impuesto soportado.

10. No obstante, no siempre se sigue este procedimiento.

11. En primer lugar, el artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva establece determinadas excepciones al derecho a deducir. El apartado 6 dispone que, aunque del derecho de deducción del IVA se excluyen en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación, los Estados miembros podrán, hasta que el Consejo determine qué gastos no conllevarán el derecho a la deducción, mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. El apartado 7 concede a los Estados miembros la posibilidad, por razones coyunturales, y sujeta al procedimiento de consulta, de excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes; o en su lugar, la posibilidad de gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del IVA que gravaría la adquisición de bienes similares.

6 — En el momento pertinente, el texto del artículo 17, apartado 2, se encontraba en el artículo 28 séptimo. Los equivalentes de los apartados 1 y 2 del artículo 17 se encuentran, en la actualidad, en los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112.

12. En segundo lugar, algunas operaciones están exentas de IVA. En tal caso, el cliente no puede deducir nada, aunque emplee los bienes o servicios a efectos de sus operaciones gravadas.

13. Entre estas operaciones exentas se encuentran comprendidos los fletamentos y arrendamientos de buques empleados en la navegación en alta mar para desarrollar actividades comerciales. [7]

14. En tercer lugar, respecto de determinadas categorías de servicios, el deudor del IVA no es el proveedor del servicio, sino el cliente. En tales casos, quien presta el servicio deduce el impuesto soportado correspondiente pero no repercute el impuesto devengado al destinatario del servicio. El propio destinatario del servicio debe liquidar el IVA relativo a la operación, si bien en la medida en que el servicio se emplee en sus operaciones sujetas a gravamen, el importe es inmediatamente deducible con arreglo al artículo 17, apartados 1 y 2.

15. Así, según el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, [8] «el destinatario de un servicio comprendido en [la parte C […] del artículo 28 *ter],* registrado dentro del país a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero» será deudor del impuesto por los servicios de los que sea destinatario. [9] El artículo 28 *ter,* parte C, [10] se refiere a «servicios de transporte intracomunitario de bienes», que se define en el apartado 1 como «todo transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros distintos» y respecto del cual, con arreglo al apartado 2, se considerará como lugar de prestación del servicio el lugar de partida.

16. En relación con el ejercicio del derecho a deducir en estas circunstancias, el artículo 18, apartado 1, letra d), [11] dispone: «para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá: […] cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación del artículo 21, apartado 1, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro […]».

7 — Artículo 15, apartado 5, en relación con el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva; artículo 148, letras a) y c), de la Directiva 2006/112.

8 — En el artículo 28 octavo en el momento pertinente; véase el artículo 196 de la Directiva 2006/112.

9 — Este mecanismo es comúnmente conocido como procedimiento de «autoliquidación». Con arreglo a otras disposiciones del artículo 21, apartado 1, resulta igualmente de aplicación a otros tipos de suministros de bienes o prestaciones de servicios en los que la persona que realiza la operación no está establecida en el Estado miembro del destinatario de la misma (o en el Estado miembro en que tiene lugar la operación), con independencia de que esté o no establecida dentro de la Comunidad.

10 — Véanse los artículos 47 y 48 de la Directiva 2006/112.

11 — En artículo 28 séptimo, apartado 2; artículo 178, letra f), de la Directiva 2006/112.

17. Según el artículo 18, apartados 2 y 3: [12]

«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.

[…]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.»

18. El artículo 22 de la Sexta Directiva [13] establece un amplio abanico de obligaciones que deben cumplir los sujetos pasivos del IVA, de las cuales, no obstante, solo las siguientes pueden ser pertinentes en el presente asunto:

«2. a) Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

[…]

4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período fiscal. Dicho período se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.

b) En la declaración deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

[…]

12 — Artículos 179 y 180 de la Directiva 2006/112.

13 — En el artículo 28 *nono* en el momento pertinente; véanse los artículos 213 a 271 de la Directiva 2006/112.

7. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas consideradas deudores del impuesto en lugar de un sujeto pasivo establecido en el extranjero […], de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, [letra b)], cumplan las referidas obligaciones de declaración y de pago.

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Normativa nacional aplicable

19. La actual adaptación del Derecho italiano a las directivas comunitarias en materia de IVA es obra, fundamentalmente, del Decreto del Presidente della Repubblica nº 633, de 26 de octubre de 1972 («DPR 633/1972»), con las oportunas modificaciones.

20. La primera frase del artículo 17, apartado 3, de este Decreto es del siguiente tenor:

«Las obligaciones relativas a […] las prestaciones de servicios efectuadas en el territorio del Estado por sujetos no residentes […] han de ser satisfechas por los cesionarios o comitentes, residentes en el territorio del Estado, que […] utilizan los servicios en el ejercicio de empresas, artes o profesiones.»

21. El artículo 19, apartado 1, del mismo Decreto establece, *inter alia:*

«El derecho a la deducción del impuesto sobre los bienes y servicios adquiridos o importados surge en el momento en que el impuesto se hace exigible y puede ejercitarse, como máximo, en la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquél en el que surgió el derecho a deducir y en las condiciones existentes en el momento en que surgió el mencionado derecho.»

22. Los apartados 1 y 2 del artículo 23 exigen a los sujetos pasivos que anoten sus facturas en un registro correspondiente en el plazo de quince días, indicando su número, la fecha de emisión, el importe imponible y el importe del impuesto, desglosados por cada tipo impositivo y, en los casos a los que se refiere el artículo 17, apartado 3, el nombre del prestador del servicio.

23. El artículo 25, apartado 1, exige que los sujetos pasivos numeren las facturas relativas a los bienes o servicios adquiridos o importados, incluyendo las emitidas con arreglo al artículo 17, apartado 3, de forma secuencial y que las anoten en el registro correspondiente antes de realizar la liquidación periódica o la declaración anual en la cual se ejercite el derecho a deducir el impuesto correspondiente.

24. Según el artículo 54, apartado 5:

«Sin perjuicio de ulteriores verificaciones, en los términos establecidos en el artículo 57, cuando [se] desprendan datos que permitan determinar la existencia de contraprestaciones no declaradas total o parcialmente o de deducciones total o parcialmente incorrectas, la Oficina del Impuesto sobre el Valor Añadido puede determinar la liquidación del impuesto o el mayor impuesto debido o el menor crédito correspondiente, limitándose a usar como base los mencionados datos.»

25. Por último, la primera frase del artículo 57, apartado 1, establece:

«Las propuestas relativas a las rectificaciones y a las liquidaciones previstas en el [artículo 54] deben ser notificadas, so pena de caducidad, antes del 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquél en que fue presentada la declaración.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

26. Ecotrade SpA (en lo sucesivo, «Ecotrade») es una sociedad italiana dedicada al comercio internacional de escoria granulada de alto horno y de otros ingredientes para la fabricación de cemento. En 2000 y 2001, [14] realizó diferentes transportes de estos materiales por mar desde Italia a otros Estados miembros valiéndose de los servicios de empresas de transporte marítimo no establecidas en Italia. Estas empresas facturaron a Ecotrade por sus servicios, que describían bien como «fletamento de nave» o bien como «transporte marítimo». En ninguna de las facturas se incluía IVA de ningún tipo y algunas de ellas precisaban expresamente que la prestación de servicios estaba exenta.

27. En consecuencia, Ecotrade consideró que todos estos servicios constituían fletamentos y arrendamientos de buques desti-

14 — El asunto C-95/07 se refiere al ejercicio fiscal de 2001 y el asunto C-96/07 al de 2000.

nados a la navegación marítima, exentos del IVA en virtud de las disposiciones nacionales por las que se aplicaba el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.[15] Por consiguiente, Ecotrade los anotó con normalidad como adquisiciones en sus cuentas pero no los incluyó en sus registros o declaraciones del IVA.

28. Tras una inspección, la autoridad tributaria estimó que los servicios de transporte marítimo eran en realidad servicios de transporte intracomunitario de bienes respecto de los cuales, con arreglo a las disposiciones nacionales de aplicación de los artículos 21, apartado 1, letra b), y 28 *ter*, parte C, de la Sexta Directiva, Ecotrade era deudora del IVA. Con algunas reservas de escasa entidad, Ecotrade acepta esta recalificación. No hay indicios de fraude o mala fe por parte de la sociedad.

29. Así pues, Ecotrade debió haber declarado el IVA relativo a los servicios de transporte marítimo y registrarlo como impuesto soportado. La sociedad habría quedado obligada al pago de ese impuesto, si bien al mismo tiempo habría podido deducirlo de su impuesto devengado. De este modo, su deuda tributaria global no se habría visto afectada.

30. En diciembre de 2004, de conformidad con el artículo 54, apartado 5, y el artículo 57, apartado 1, del DPR 633/1972 y dentro del plazo establecido por esta última disposición, la autoridad tributaria reclamó el pago del IVA correspondiente por un valor aproximado equivalente a 320.000 euros por los dos ejercicios fiscales, cantidad que representaba aparentemente el IVA calculado al tipo ordinario del 20 % sobre facturas por un valor aproximado de 1.600.000 euros.[16] Esta autoridad negó, no obstante, a Ecotrade la posibilidad de deducir los mismos importes basándose en que el plazo de que disponía para hacerlo, según el artículo 19, apartado 1, del DPR 633/1972, había expirado. Además, la autoridad tributaria impuso a Ecotrade multas administrativas por algo más de 360.000 euros.

31. Ecotrade ha impugnado esa denegación y esas multas ante el órgano jurisdiccional remitente, el cual solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de las siguientes cuestiones:

«1) ¿La interpretación correcta de los artículos 17, 21, apartado 1, y 22 de la Directiva 77/388/CE del Consejo, Sexta Directiva […] es contraria a una normativa nacional (en este caso, el artículo 19 del DPR nº 633 […]) que subordina el ejercicio del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, debido por un sujeto pasivo

15 — Véase el punto 13 anterior.

16 — Las cifras recogidas en la petición de decisión prejudicial del asunto C-95/07 parecen reflejar la aplicación de un tipo impositivo del IVA ligeramente superior al 20 %. No se ha facilitado ninguna explicación, si bien la diferencia no resulta relevante para la resolución del problema.

en el ejercicio de su actividad empresarial, al cumplimiento de un plazo (de dos años), sancionando su inobservancia con la caducidad del mencionado derecho, en particular, en relación con los casos en los que la sujeción al IVA de la adquisición del bien o del servicio se efectúa conforme al mecanismo de autoliquidación, que permite a la Administración exigir el pago del impuesto durante un plazo (de cuatro años, con arreglo al artículo 57 del DPR nº 633/72) superior al previsto a favor del empresario para su deducción, empresario cuyo derecho ha caducado por la expiración del plazo?

2) ¿La interpretación correcta del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, [Sexta directiva], es contraria a una normativa nacional que al regular las "formalidades" indicadas por dicho artículo mediante el mecanismo de autoliquidación, regulado conjuntamente por el artículo 17, apartado tercero, y los artículos 23 y 25 del DPR nº 633/72, puede imponer (sólo en contra del contribuyente) el respeto de un límite temporal —como prevé el artículo 19 del DPR nº 633/72— para el ejercicio del derecho a deducir establecido en el artículo 17 de dicha Directiva?»

32. Han presentado observaciones escritas Ecotrade, los Gobiernos italiano y chipriota, así como la Comisión, y todos ellos, excepto el Gobierno chipriota, estuvieron representados en la vista.

Apreciación

Consideraciones preliminares

33. La petición de decisión prejudicial puede interpretarse de modo amplio en el sentido de que plantea, en primer y principal lugar, la cuestión general de si un plazo de dos años para el ejercicio del derecho a deducir es compatible con el Derecho comunitario en materia de IVA y, solo de forma secundaria, si puede apreciarse esta compatibilidad en el supuesto concreto de que resulte aplicable el mecanismo de autoliquidación y la autoridad tributaria disfrute de un plazo mayor para reclamar el impuesto que no haya sido debidamente liquidado.

34. No obstante, coincido con el Gobierno italiano y con la Comisión en que no es necesario analizar con demasiado detenimiento la cuestión general, que no resulta esencial para resolver el litigio principal. La cuestión fundamental es si es compatible con el Derecho comunitario el resultado

de la aplicación de las normas italianas en circunstancias como las que concurren en el caso de Ecotrade.

35. El órgano jurisdiccional nacional ha señalado los factores que, combinados, producen tal resultado: i) el plazo de «dos años» [17] para el ejercicio del derecho a deducir, ii) el plazo de «cuatro años» [18] dentro del cual la autoridad tributaria puede ejercer el derecho a recaudar, y iii) el mecanismo de autoliquidación con arreglo al cual la obligación del sujeto pasivo de pagar el impuesto soportado queda, normalmente, compensada en su totalidad por su derecho a deducir el mismo impuesto.

36. No obstante, y aunque el contexto de dicho mecanismo representa sin duda un aspecto clave de este asunto, me parece al menos igual de relevante que el resultado al que Ecotrade se opone no es producto de la mera combinación de estos tres factores, sino de la recalificación, de exentas a sujetas a gravamen, de las operaciones por las que soporta el impuesto.

17 — Más precisamente, el límite coincide con la presentación de la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquél en que surgió el derecho a la deducción.

18 — En realidad, el final del cuarto año siguiente a aquel en el que se hizo la declaración. Ecotrade afirmó en la vista, sin que fuera rebatida, que el plazo fue ampliado periódicamente por normas provisionales hasta cinco, seis o siete años.

37. Por último, aunque el órgano jurisdiccional remitente plantee formalmente dos cuestiones dirigidas a analizar las normas italianas a la luz de diferentes disposiciones de la Sexta Directiva, considero más útil abordar ambas cuestiones conjuntamente.

Posibilidad de establecer un plazo para ejercer el derecho a deducir

38. En ninguna parte de las disposiciones citadas por el órgano jurisdiccional nacional en sus cuestiones —ni tampoco en otras disposiciones de la Sexta Directiva— se impone ningún plazo concreto para el ejercicio del derecho a deducir ni se contiene ninguna referencia expresa a la posibilidad o no de que el ordenamiento nacional imponga tal plazo.

39. No obstante, al menos una de estas disposiciones puede interpretarse en el sentido de que autoriza implícitamente la imposición de un plazo: el artículo 18, apartado 1, letra d), se refiere a las formalidades establecidas por los Estados miembros en relación con el ejercicio del derecho a deducir. Por otra parte, la posibilidad de fijar un plazo parece deducirse claramente de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, en relación con el apartado 3. El primero de estos apartados señala que el derecho a deducir debe ejercitarse en relación con las cantidades adeudadas en el mismo período impositivo en el que haya surgido el derecho,

y el segundo permite que los Estados miembros establezcan las condiciones en virtud de las cuales un sujeto pasivo puede practicar la deducción cuando no haya cumplido, entre otras, esta condición. Interpretadas conjuntamente, de estas disposiciones resulta que los Estados miembros están facultados para exigir que el derecho a deducir se ejerza en el período impositivo en cuestión, [19] o bien para conceder un plazo más amplio.

40. Así pues, discrepo de la alegación de Ecotrade de que el derecho a deducir es tan fundamental que no puede, en ningún caso, establecerse un plazo para su ejercicio. Ciertamente este derecho es fundamental, pero es también importante, por motivos de seguridad jurídica (y económica), que las situaciones fiscales cerradas no sean susceptibles de revisión indefinidamente.

41. Si, por tanto, la Sexta Directiva permite a un Estado miembro exigir que el derecho a deducir sea ejercido en el período impositivo en el que surja, no cabe plantear la cuestión de si un plazo más amplio, como es claramente el de dos años establecido por la normativa italiana, es indebidamente restrictivo como regla general.

42. Basta tener en cuenta que tal plazo (que es, en muchos aspectos, comparable al plazo de ejercicio de una acción judicial de reclamación de tributos nacionales percibidos en contra del Derecho comunitario) debe, en todo caso, respetar el principio de equivalencia y el de efectividad. [20] Así pues, no debe ser menos favorable que los aplicables a situaciones semejantes de naturaleza interna [21] o hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. En las alegaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia en el presente caso, no se ha realizado ninguna comparación con ningún plazo aplicable a situaciones semejantes de naturaleza interna, ni tampoco se ha alegado que un plazo de dos años completos haga que, en general —y no en las circunstancias concretas del presente supuesto—, el ejercicio del derecho a deducir sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.

Posibilidad de rectificar la liquidación por parte de la autoridad tributaria tras la expiración de tal plazo

Consideraciones generales

43. Parece incuestionable que las autoridades tributarias deben disponer de un

19 — A condición de que se respeten los principios de equivalencia y efectividad; véase el punto 42 de las presentes conclusiones.

20 — Compárese, por ejemplo, la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 34 y siguientes.

21 — Considero que la Comisión se equivoca al sostener (si he entendido correctamente) que el principio de equivalencia opera en relación con los respectivos períodos de que disponen el sujeto pasivo y la autoridad tributaria.

período para comprobar las declaraciones del IVA presentadas por los sujetos pasivos —y, cuando proceda, rectificar su cuota— y que debe fijarse algún límite a este período en aras de la seguridad jurídica.

44. Tampoco cabe objetar a que el período concedido a la autoridad tributaria a efectos de comprobación y rectificación deba ser más amplio que el plazo en el que el sujeto pasivo está obligado realizar una declaración definitiva de sus cuotas y de sus solicitudes de deducción. Hasta que no se presente tal declaración, no es posible verificarla. [22]

45. Cuando la verificación revele una deuda por el IVA no declarada, no cabe duda de que esta obligación puede —y, de hecho, debe— exigirse y que debe recaudarse el importe correspondiente.

46. El descubrimiento de una deuda mayor tampoco vulnera ningún derecho a la deducción que sea independiente de la deuda. El que un sujeto pasivo haya ejercido o no tal derecho dentro de alguno de los plazos nacionales aplicables del tipo que he señalado es una cuestión bien diferente de la rectificación de su deuda correspondiente al impuesto devengado.

22 — Compárese la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI (C-85/97, Rec. p. I-7447), apartado 32.

Sobre el presente supuesto

47. No obstante, la afirmación anterior no es aplicable cuando la comprobación saca a la luz una deuda del IVA no declarada que, de haber sido declarada correctamente, hubiera conllevado un derecho concomitante a la deducción y cuando, a falta de tal deuda, no habría podido existir derecho a deducir. En tales casos, el no ejercicio del derecho a deducir es indisociable del hecho de no declarar la deuda fiscal que la Administración intenta ahora exigir. [23]

48. Así pues, cuando la deducción y la deuda son dos caras de la misma moneda, toda rectificación efectuada por la autoridad tributaria debe, lógicamente, tener ambas en cuenta. Además, exigir la deuda sin reconocer el derecho concomitante a la deducción sería completamente contrario al principio de neutralidad, fundamental para todo el sistema del IVA.

49. Como el Tribunal de Justicia ha afirmado repetidamente, el régimen de deducciones

23 — En el presente proceso, Ecotrade se encuentra en tal situación como consecuencia del mecanismo de autoliquidación, aunque puede producirse una situación similar en el caso de que un sujeto pasivo haya calificado sus operaciones realizadas como exentas (estando en realidad sujetas al impuesto) y, en consecuencia, no haya podido deducir el impuesto soportado por los bienes o servicios que se utilicen para las necesidades de esas operaciones.

tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. [24]

50. Por el contrario, la aplicación de las normas italianas en la forma pretendida por la autoridad tributaria en el presente caso sustituiría la neutralidad fiscal que se había alcanzado (si bien a partir de un presupuesto incorrecto) por una carga considerable de la que el empresario debería, en principio, haber quedado liberado, y se traduciría a la postre en la percepción de una cuantía mayor de la que debería haberse recaudado.

Posibles justificaciones para recaudar el impuesto no declarado y negar el ejercicio del correspondiente derecho a deducir

51. Surge la cuestión de si, no obstante, puede existir en virtud de alguna disposición de Derecho comunitario alguna justificación que permita eludir el requisito esencial de neutralidad. El órgano jurisdiccional italiano alude en sus cuestiones a los artículos 17, 18, apartado 1, letra d), 21, apartado 1, y 22 de la Sexta Directiva. [25] De éstos, los artículos 17, apartados 6 y 7; 18, apartado 1, letra d), y 22, apartados 7 y 8, han sido citados, en diferentes fases del procedimiento, como disposiciones que pueden justificar la aplicación de las normas italianas de la forma pretendida por la autoridad tributaria.

52. No obstante, en relación con el artículo 17, apartados 6 y 7, como señala acertadamente el Gobierno chipriota, la cuestión suscitada en el presente asunto no es la *exclusión,* respecto del impuesto en cuestión, del *derecho* a deducir, sino la *limitación* del *ejercicio* de ese derecho en determinadas circunstancias. Tal limitación no está comprendida en el ámbito de aplicación de los apartados 6 o 7 del artículo 17, que se refieren a la exclusión total de determinados tipos de operaciones.

53. De las demás disposiciones citadas, el artículo 18, apartado 1, letra d), autoriza a los Estados miembros a establecer formalidades para el ejercicio del derecho a deducir; el artículo 22, apartado 7, les exige que adopten medidas para que los empresarios deudores del impuesto soportado con arreglo al mecanismo de autoliquidación cumplan

24 — Véase, recientemente, la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, Rec. p. I-1315), apartado 22.

25 — Véanse los anteriores puntos 8, 11 y 15 a 18.

sus obligaciones de declaración y de pago, y el artículo 22, apartado 8, faculta a estos Estados a imponer otras obligaciones para asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar la evasión.

54. Los Gobiernos italiano y chipriota se han referido a estas disposiciones afirmando que pueden justificar la aplicación de las normas italianas de la forma pretendida por la autoridad tributaria en el presente asunto; en particular en la medida en que esta aplicación puede servir para fomentar que se realice una declaración adecuada, exacta y dentro de plazo, e impedir el fraude o la evasión.

55. No comparto este punto de vista. Si bien las disposiciones en cuestión permiten ciertamente la imposición de formalidades y de sanciones en caso de incumplimiento (recuérdese que en el presente asunto se impusieron multas de considerable cuantía a Ecotrade, aunque el órgano jurisdiccional remitente no haya planteado la cuestión de su compatibilidad con el Derecho comunitario), estas disposiciones no justifican una distorsión del sistema del IVA.

La sentencia Collée

56. A este respecto, puede resultar útil recordar la reciente sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Collée. [26] Debido a que presenta ciertas similitudes con el asunto que nos ocupa, la resumiré con cierto detalle.

57. Un concesionario de vehículos tenía derecho a comisión únicamente por las ventas a clientes de su zona. Para poder percibir la comisión por ventas a un cliente de otro Estado miembro, introdujo en la operación a un intermediario para que comprara formalmente los vehículos y los revendiera después. El concesionario facturó el IVA a ese intermediario, quien solicitó su deducción. La autoridad tributaria no permitió la deducción alegando que la operación era un negocio ficticio. El concesionario ajustó entonces su documentación para reflejar la situación real. La autoridad tributaria incrementó su volumen de negocios imponible en un importe equivalente al del precio de venta de los automóviles, pero le denegó la exención (mediante la deducción del impuesto soportado, como habría sido normal en el caso de un suministro de bienes intracomunitario) porque sus anotaciones no se habían practicado de forma continua e inmediatamente después de la ejecución de la respectiva operación, conforme a las reglas establecidas por la jurisprudencia de ese Estado. [27]

58. El Tribunal de Justicia señaló que la exención de una entrega intracomunitaria

26 — Sentencia de 27 de septiembre de 2007, C-146/05, Rec. p. I-7861.

27 — Véanse los apartados 12 a 18 de la sentencia.

en el Estado miembro de expedición, con la tributación (autoliquidación) de la correspondiente adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada, evita la doble imposición y que se vulnere el principio de neutralidad fiscal. [28]

59. El artículo 22 de la Sexta Directiva establece determinadas obligaciones formales en relación con la contabilidad, la facturación, la declaración y la presentación del estado recapitulativo, y el artículo 22, apartado 8, confiere a los Estados miembros la facultad de establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal. No obstante, estas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA. [29]

60. Una disposición nacional que supedite el derecho a la exención al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta si los requisitos materiales se han cumplido, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto. [30]

61. Las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas. Si una entrega cumple los requisitos establecidos para la exención, tal entrega no da lugar a devengo de IVA alguno. [31]

62. En el asunto principal, toda vez que no se discutía que se hubiera realizado una entrega intracomunitaria, el principio de neutralidad fiscal exigía que se concediera la exención si se cumplían los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hubieran omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. [32]

63. Es importante permitir que se puedan tener en cuenta en la contabilidad de los sujetos pasivos modificaciones de la calificación de una entrega intracomunitaria aportadas con posterioridad a la realización de dicha operación. El carácter intracomunitario de una entrega debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos. [33]

28 — Apartados 21 a 23 (en los que se citan las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 16; de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 54; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 49, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 22).

29 — Apartados 25 y 26 (en los que se citan la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52; el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 29; la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59, y la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92).

30 — Apartado 29.

31 — Apartado 30 (en el que se citan las sentencias Optigen y otros, apartado 44; Kittel y Recolta Recycling, apartado 41, y el auto Transport Service, antes citado, apartados 18 y 19).

32 — Apartado 31.

33 — Apartado 33.

64. El que pueda calificarse como relevante el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado, en un primer momento, la existencia de una entrega intracomunitaria, y la posibilidad de que la exención se supedite a su buena fe, dependen de si existe o no un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trate. Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya expedido la factura demuestre su buena fe. Sin embargo, cuando esa persona haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a su actuación de buena fe. Las mismas reglas se aplican a una regularización de la contabilidad para obtener la exención de una entrega intracomunitaria. [34]

65. No cabe considerar como pérdida de ingresos fiscales la no recaudación del IVA correspondiente a una entrega intracomunitaria que, en un primer momento, se había calificado erróneamente de entrega realizada en el interior del país que da lugar, en principio, a una recaudación del IVA. Tales ingresos pertenecen al Estado miembro donde se produce el consumo final. [35]

66. Por último, el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar, en determinadas circunstancias, la ocultación de una operación intracomunitaria como un intento de fraude en el IVA y aplicar las sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno. Sin embargo tales sanciones deben ser siempre proporcionadas a la gravedad del abuso. [36]

Transposición al presente asunto

67. Considero que el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en el asunto Collée admite bastante bien su transposición al presente asunto. A continuación expondré cómo.

68. El mecanismo de autoliquidación tiene por objeto evitar la doble imposición y garantizar la neutralidad fiscal. Las medidas adoptadas con arreglo a los artículos 18, apartado 1, letra d), o al artículo 22, apartados 7 y 8, de la

34 — Apartados 34 y 35 (en los que se citan la sentencia Schmeink & Cofreth y Ströbel, apartados 60 y 63, y la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295, apartado 50). La aparente discrepancia entre las dos apreciaciones relativas a la necesidad de que concurra la buena fe se deriva del hecho de que en la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel el Tribunal de Justicia consideró que el requisito de buena fe mencionado en la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), no era esencial (véase la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, en particular sus apartados 50 a 58).

35 — Apartado 37.

36 — Apartado 40 (en el que se cita la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, apartado 62).

Sexta Directiva no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos para los que hayan sido previstas ni cuestionar la neutralidad. Una medida que supedita el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta si los requisitos materiales se han cumplido, va más allá de lo necesario. Las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas. Si una operación cumple los requisitos establecidos para la deducción, el IVA es deducible. Cuando no haya duda de que la deuda tributaria según el mecanismo de autoliquidación da lugar a un derecho a deducir, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. Es importante permitir que se pueda modificar en la contabilidad de los sujetos pasivos la calificación de una prestación de servicios. Así pues, su verdadero carácter debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos. En caso de que no exista ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad exige que puedan ajustarse las declaraciones del IVA que se hayan realizado de forma errónea. No hay tal riesgo cuando la deuda y el derecho a deducir se compensan entre sí. No obstante, es posible imponer sanciones adecuadas y proporcionadas en caso de que no se declaren las operaciones correctamente.

Conclusión

69. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por la Commissione Tributaria Provinciale di Genova como sigue:

«1) Las disposiciones de las Directivas comunitarias en materia de IVA no se oponen al establecimiento, en Derecho nacional, de un plazo para que el sujeto pasivo

ejercite su derecho a deducir el impuesto soportado por bienes y servicios que utilice para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, siempre que dicho plazo no sea menos favorable que los aplicables a situaciones semejantes de naturaleza interna ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho.

2) Las disposiciones de las Directivas comunitarias en materia de IVA no se oponen a que una autoridad tributaria pueda verificar las declaraciones del IVA de los sujetos pasivos, aun cuando haya vencido el referido plazo, y reclamar el impuesto devengado y no pagado.

3) No obstante, en una situación en que tal verificación revele una deuda tributaria en concepto de IVA no declarada que, de haberlo sido, hubiera conllevado un derecho concomitante a deducir, no puede exigirse esta deuda tributaria sin tomar en consideración el derecho a deducir.»