

|

61992J0010

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 20 DE OCTUBRE DE 1993. - MAURIZIO BALOCCHI CONTRA MINISTERO DELLE FINANZE DELLO STATO. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: TRIBUNALE DI GENOVA - ITALIA. - SEXTA DIRECTIVA IVA - LIQUIDACION DEL IMPORTE NETO DEL IVA - CANTIDAD A CUENTA SOBRE DICHO IMPORTE. - ASUNTO C-10/92.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-05105

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

1. Cuestiones prejudiciales ° Sometimiento del asunto al Tribunal de Justicia ° Necesidad de un procedimiento contradictorio previo ° Apreciación del Juez nacional

(Tratado CEE, art. 177)

2. Cuestiones prejudiciales ° Sometimiento del asunto al Tribunal de Justicia ° Conformidad de la resolución de remisión con las normas procesales y de organización del Derecho nacional ° Verificación que no incumbe al Tribunal de Justicia

(Tratado CEE, art. 177)

3. Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Pago del impuesto con posterioridad a su exigibilidad ° Régimen nacional que obliga a los sujetos pasivos a efectuar pagos a cuenta que revisten el carácter de anticipos ° Incompatibilidad con la Sexta Directiva ° Posibilidad de que los particulares invoquen las disposiciones correspondientes

(Directiva 77/388 del Consejo, arts. 10 y 22, aps. 4 y 5)

Índice

1. Si bien, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 177 del Tratado, puede redundar en beneficio de una buena administración de justicia el que la cuestión prejudicial se plantee únicamente después de un procedimiento contradictorio, tal exigencia no figura entre los requisitos de aplicación del citado procedimiento. Por consiguiente, incumbe únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar la necesidad de oír al demandado antes de dictar una resolución de remisión.

2. En el marco del procedimiento previsto en el artículo 177 del Tratado, no corresponde al Tribunal de Justicia verificar si la resolución mediante la cual se somete el asunto a su conocimiento ha sido adoptada de acuerdo con las normas procesales y de organización del Derecho nacional. Por tanto, el Tribunal de Justicia debe atenerse a la resolución de remisión dictada por un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siempre que no haya sido anulada mediante un recurso previsto por el Derecho nacional.

3. El artículo 10 y los apartados 4 y 5 del artículo 22, de la Sexta Directiva 77/388, que disponen, por una parte, que el Impuesto sobre el Valor Añadido se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios y, por otra, que los Estados miembros pueden establecer una excepción a la regla del pago en el momento de la presentación de la declaración periódica y percibir cantidades provisionales a cuenta, se oponen a que disposiciones de Derecho nacional impongan a los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período impositivo que no ha transcurrido todavía, de forma que los sujetos pasivos se ven obligados, en ciertos casos, a pagar el IVA sobre transacciones aún no efectuadas. Una normativa de este tipo conduce a transformar los pagos a cuenta en anticipos contrarios a la norma de la Directiva que quiere que los Estados miembros sólo exijan el pago del IVA por transacciones ya efectuadas.

Los sujetos pasivos a los que se exigen tales pagos pueden invocar ante el Juez nacional las citadas disposiciones de la Sexta Directiva.

Partes

En el asunto C-10/92,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Presidente del Tribunale di Genova, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Maurizio Balocchi

y

Ministero delle Finanze,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida y D.A.O. Edward, Presidentes de Sala; R. Joliet, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg y J.L. Murray, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretario: Sr. H. von Holstein, secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre del Sr. Maurizio Balocchi, por los Sres. Filippo Capozio, Giuseppe Conte y Giuseppe Gaicomini, Abogados de Génova;

° en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Luigi Ferrari Bravo, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Franco Favara, avvocato dello Stato;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Alberto Dal Ferro, Abogado de Vicenza, y por la Sra. Monica Medici, Abogada de Módena;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Maurizio Balocchi, del Gobierno italiano, del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. Susan Cochrane, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, y por el Sr. Stephen Richards, Barrister, y de la Comisión, expuestas en la vista de 10 de febrero de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de marzo de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 18 de diciembre de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de enero de 1992, el Presidente del Tribunale di Genova planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Balocchi, de nacionalidad italiana, y el Ministero delle finanze sobre el pago de una cantidad provisional a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA").

3 La normativa italiana en materia de IVA fija en un año la duración del ejercicio fiscal (del 1 de enero al 31 de diciembre). Los sujetos pasivos deben presentar una declaración anual por cada ejercicio fiscal a más tardar el 5 de marzo del año siguiente. Esta declaración anual tiene carácter de resumen. En efecto, durante dicho ejercicio, los sujetos pasivos están obligados a efectuar pagos mensuales o trimestrales, según la importancia de su volumen de negocios. Cuando

presentan la declaración anual a la Administración tributaria, los sujetos pasivos, según los casos, pagan el resto del IVA devengado por la actividad del ejercicio completo o recuperan el exceso recaudado.

4 Antes de 1991, la cuota del IVA devengado en el último trimestre del año se abonaba, en principio, en el momento de la presentación de la declaración anual, esto es, en el mes de marzo del año siguiente. Esta norma fue modificada por el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90 de 29 de diciembre de 1990 (en lo sucesivo, "Ley nº 405/90", suppl. ord. GURI nº 303 de 31 de diciembre de 1990) que entró en vigor el 1 de enero de 1991.

5 En virtud del nuevo régimen, los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos mensuales deben abonar, a más tardar el 20 de diciembre, en concepto de pago a cuenta del IVA correspondiente a ese mismo mes, el 65 % de la cuota satisfecha (o que deberían haber satisfecho) en el mes de diciembre del año anterior. Si prevén que la cuota devengada en el mes de diciembre del año en curso será inferior a la cuota satisfecha en el mismo mes del año anterior, los sujetos pasivos pueden optar por pagar en el mismo plazo el 65 % de la cuota del IVA que estiman tener que abonar en el mes de diciembre en curso.

6 Por otra parte, los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos trimestrales deben abonar, a más tardar el 20 de diciembre, a cuenta del pago que deben realizar en el momento de la declaración anual, el 65 % de la cuota satisfecha (o que deberían haber satisfecho) en el cuarto trimestre del año anterior o, si fuere inferior, de la que deberían satisfacer en el cuarto trimestre del año en curso.

7 Por tanto, el sujeto pasivo, tanto si está obligado a efectuar pagos mensuales como trimestrales, puede elegir entre dos formas de calcular la cantidad a cuenta que debe abonar antes del 20 de diciembre del año en curso. Puede basar su cálculo en la suma satisfecha en el último pago (mensual o trimestral) del año anterior o basarse en la cuota del IVA que estima tener que abonar en el último pago (mensual o trimestral), al final del año en curso. En el segundo caso, el párrafo quinto del artículo 6 de la Ley nº 405/90 establece, no obstante, que el sujeto pasivo que no pague la totalidad o una parte de la cuota devengada sufrirá un recargo del 20 % sobre las sumas no satisfechas.

8 El Sr. Balocchi ejerce la profesión de administrador de bienes inmuebles en Italia y está sujeto, por ello al pago del IVA. Por pertenecer a la categoría de contribuyentes cuyo volumen de negocios anual es inferior a los 360 millones de LIT, está sometido a un régimen de pagos trimestrales, denominado "régimen simplificado". Como tal, está obligado, en virtud del artículo 33 del Decreto nº 633/72 del Presidente de la República (suppl. ord. GURI nº 292 de 1 de noviembre de 1972), a efectuar pagos periódicos antes del quinto día del segundo mes siguiente a cada uno de los tres primeros trimestres del año. Desde el año 1991, está obligado, en el cuarto trimestre, a efectuar, antes del 20 de diciembre, el pago a cuenta previsto en el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90.

9 El Sr. Balocchi critica el artículo 6, antes citado, por cuanto exige que, antes de finalizar el último trimestre del año, se efectúe un pago a cuenta del IVA correspondiente a dicho trimestre en su conjunto. Por esta razón, una parte de la cantidad a cuenta que debe abonarse es, a su juicio, el IVA correspondiente a prestaciones aún no efectuadas y a cantidades aún no cobradas.

10 Esta disposición conculca los artículos 10 y 11 de la Sexta Directiva, que, según el Sr. Balocchi sólo permiten exigir el IVA a partir del momento en que la transacción imponible se ha realizado. Para hacer valer su opinión, el Sr. Balocchi interpuso ante el Tribunale di Genova un recurso mediante el cual reclamaba que se declarara la incompatibilidad de la disposición italiana con el Derecho comunitario y solicitó al Presidente del Tribunale, que se la concedió, la suspensión provisional de la obligación de efectuar el pago a cuenta exigido por dicha disposición. El Presidente del Tribunale, al estimar que la solución del fondo del litigio dependía de la

interpretación del Derecho comunitario, planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) Si las normas contenidas en los artículos 10 y 11 de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE) (DO 145, de 13 de junio de 1977) han armonizado los conceptos de 'devengo del impuesto' y de 'momento de exigibilidad del mismo' y, en caso afirmativo, si dichas normas confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante los Jueces nacionales.

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué debe considerarse por devengo del impuesto y por momento de exigibilidad del impuesto? Los artículos 10 y 11 de dicha Directiva, tal como han sido interpretados por el Tribunal de Justicia, ¿se oponen a una normativa nacional (art. 6 de la Ley nº 405/90) que impone a los prestadores de servicios la obligación de pagar el IVA en relación con prestaciones aún no efectuadas y con cuantías no cobradas?"

11 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Sobre la admisibilidad

12 El Gobierno italiano sostiene, en primer lugar, que la cuestión prejudicial fue planteada en el marco de un procedimiento no contradictorio, ya que el Ministro delle Finanze no tuvo ocasión de intervenir y de presentar sus observaciones en contra de las alegaciones formuladas por el Sr. Balocchi. Considera, pues, que procede declarar su inadmisibilidad.

13 Se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que puede redundar en beneficio de una buena administración de justicia el que la cuestión prejudicial se plantee únicamente después de un procedimiento contradictorio.

14 Debe reconocerse, no obstante, que la existencia de un procedimiento contradictorio previo no figura entre los requisitos de aplicación del procedimiento previsto en el artículo 177 del Tratado y que incumbe únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar la necesidad de oír al demandado antes de dictar una resolución de remisión (véase la sentencia de 28 de junio de 1978, Simmenthal, 70/77, Rec. p. 1453).

15 El Gobierno italiano niega después la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial por incompetencia del órgano jurisdiccional nacional en materia tributaria.

16 Esta alegación corresponde al ámbito del Derecho nacional y, por consiguiente, no puede acogerse. El Tribunal de Justicia, en la sentencia de 14 de enero de 1982, Reina (65/81, Rec. p. 33, apartado 7) estableció el principio de que no le corresponde verificar si la resolución mediante la que se somete el asunto a su conocimiento ha sido adoptada de acuerdo con las normas procesales y de organización del Derecho nacional.

17 Por tanto, el Tribunal de Justicia debe atenerse a la resolución de remisión dictada por un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siempre que no haya sido anulada mediante un recurso previsto por el Derecho nacional.

Sobre el fondo

Condiciones de legalidad de un sistema de pagos a cuenta

18 La resolución de remisión plantea esencialmente, en primer lugar, si las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva se oponen a que la normativa de un Estado miembro imponga a

los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período impositivo que no ha transcurrido todavía.

19 La disposición italiana objeto de litigio, contenida en el artículo 6 de la Ley nº 405/90, obliga a los sujetos pasivos a pagar, antes de que finalice el último mes o trimestre del año, una cantidad a cuenta equivalente al 65 % del IVA correspondiente a todo ese período. El demandante en el litigio principal y la Comisión sostienen que este pago a cuenta obliga a los sujetos pasivos a satisfacer el IVA de operaciones aún no efectuadas y que, por consiguiente, la disposición que establece dicho pago a cuenta es contraria al apartado 2 del artículo 10 de la Sexta Directiva.

20 El IVA es un impuesto sobre el volumen de negocios realizado por la entrega de un bien (suministro de una mercancía) o la prestación de un servicio. Como subraya acertadamente el Abogado General, del sistema de la Sexta Directiva resulta que, en principio, este impuesto sólo debe pagarse a posteriori.

21 Procede recordar que las disposiciones del artículo 10 de la Sexta Directiva han armonizado los conceptos de devengo del impuesto y de momento de exigibilidad de éste.

22 Según el apartado 1 del artículo 10 de la Sexta Directiva, se considera devengo del impuesto "el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto". La exigibilidad, por su parte, designa 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".

23 El apartado 2 del artículo 10 establece que "el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios".

24 No obstante, debe subrayarse que hay que establecer una distinción entre los conceptos de devengo del impuesto y de exigibilidad del mismo, recogidos en el artículo 10, por una parte, y, el de pago del impuesto, por otra. La resolución de remisión no alude a las disposiciones de la Sexta Directiva referentes al régimen de pago del IVA, que sin embargo son de aplicación en el presente caso. La norma general, contenida en el apartado 5 del artículo 22 de la Directiva, es que "los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica". Según el apartado 4 del mismo artículo, la declaración debe presentarse cuando haya vencido el período impositivo, dentro del plazo que fijen los Estados miembros, que no podrá exceder en más de dos meses.

25 No obstante, habida cuenta de que, en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y para evitar la acumulación de grandes sumas de dinero público en manos de éstos durante un ejercicio fiscal, el apartado 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados a establecer una excepción a la regla del pago en el momento de la presentación de la declaración periódica y a percibir cantidades provisionales a cuenta.

26 Dado que, por regla general, en el momento de la realización de estos pagos a cuenta, las cuentas del período considerado no han sido todavía liquidadas, los Estados miembros pueden tomar como punto de referencia el volumen de negocios realizado en el mismo período del año anterior. Es indudable que dicho volumen de negocios puede ser superior al efectivamente realizado en el período cubierto por el pago a cuenta cuando se ha producido una disminución, aun ligera, respecto al año anterior. Para evitar ese riesgo, basta con que los Estados miembros faculten a los sujetos pasivos para determinar la cantidad a cuenta que deben satisfacer en función del volumen de negocios que, según sus cálculos, habrán realizado efectivamente cuando haya vencido el período, y no les impongan recargo alguno en caso de que subestimen de buena fe la suma devengada efectivamente.

27 La particularidad de la legislación italiana consiste en obligar a los sujetos pasivos, que no deseen basarse en el IVA satisfecho en el mismo período del año anterior, a efectuar el pago de una cantidad a cuenta calculada en función del volumen de negocios que se realizará durante un período aún no vencido. Tal sistema puede llevar a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios se realiza en buena parte durante los últimos once días del año, como es el caso de la industria hotelera, a tener que pagar el IVA sobre transacciones aún no efectuadas. Para tales sujetos pasivos, la disposición criticada de la Ley italiana conduce a transformar los pagos a cuenta en anticipos contrarios a la norma de la Directiva que quiere que los Estados miembros sólo exijan el pago del IVA por transacciones ya efectuadas.

28 Que los pagos a cuenta se convierten así en anticipos resulta especialmente evidente en el caso de los sujetos pasivos sometidos al régimen de pagos mensuales. Para éstos, la cuantía del pago a cuenta equivale a una proporción más o menos idéntica al número de días transcurridos entre el 1 y el 20 de diciembre, es decir al 64,5 %. En consecuencia, la más mínima variación a la baja del volumen de negocios realizado de un año a otro, como el más mínimo error en la estimación del volumen de negocios que se realizará al final del año en curso, determinará la obligación de efectuar un pago a cuenta manifiestamente superior a la suma efectivamente exigible el 20 de diciembre del año en curso. En cambio, para los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos trimestrales, el riesgo es menor pues el 88 % del trimestre ha transcurrido ya cuando, el 20 de diciembre, debe pagarse a cuenta el 65 % devengado en el último trimestre del año en curso.

29 El Gobierno italiano alega, a este respecto, que faculta al sujeto pasivo para tomar como punto de referencia su volumen de negocios efectivo del mes o trimestre en curso, en lugar de referirse al realizado en el mismo mes o trimestre del año anterior.

30 Esta facultad no es decisiva. El problema inherente a la normativa italiana subsiste tanto si el punto de referencia es el año en curso como el año anterior.

31 A la vista de las consideraciones que preceden, procede responder a la cuestión planteada que las disposiciones de los artículos 10 y 22, apartados 4 y 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva se oponen a que la normativa de un Estado miembro imponga a los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período fiscal que no ha transcurrido todavía.

Efecto directo de las disposiciones aplicables de la Directiva

32 De la resolución de remisión resulta que el Juez nacional plantea, en segundo lugar, si las disposiciones de la Sexta Directiva aplicables en el presente caso se oponen a la aplicación del artículo 6 de la Ley nº 405/90, el cual impone a los prestadores de servicios la obligación de pagar el IVA por prestaciones aún no efectuadas, y si confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional.

33 Para responder a esta cuestión, basta con remitirse a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en materia de invocabilidad de las Directivas (véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53).

34 De acuerdo con esta jurisprudencia, aunque el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva es relativamente amplio, los particulares pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones de la Directiva que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales.

35 Las disposiciones del artículo 10 y de los apartados 4 y 5 del artículo 22, responden a estos criterios. Por consiguiente, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con las disposiciones.

36 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas por el Presidente del Tribunale di Genova de la forma siguiente:

1) Las disposiciones del artículo 10 y los apartados 4 y 5 del artículo 22, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, se oponen a que las disposiciones de Derecho nacional impongan a los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período impositivo que no ha transcurrido todavía.

2) Los sujetos pasivos a los que se exigen tales pagos pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones aplicables de la Directiva, es decir, el artículo 10 y los apartados 4 y 5 del artículo 22.

Decisión sobre las costas

Costas

37 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Presidente del Tribunale di Genova, mediante resolución de 30 de diciembre de 1991, declara:

1) Las disposiciones del artículo 10 y los apartados 4 y 5 del artículo 22, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, se oponen a que las disposiciones de Derecho nacional impongan a los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período impositivo que no ha transcurrido todavía.

2) Los sujetos pasivos a los que se exigen tales pagos pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones aplicables de la Directiva, es decir, el artículo 10 y los apartados 4 y 5 del artículo 22.