

61997C0085

Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 19 de mayo de 1998. - Société financière d'investissements SPRL (SFI) contra Estado belga. - Petición de decisión prejudicial: Tribunal de première instance de Liège - Bélgica. - IVA - Plazo de prescripción - Inicio - Modo de cálculo. - Asunto C-85/97.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-07447

Conclusiones del abogado general

1 El tribunal de première instance de Liège debe resolver un litigio entre Société financière d'investissements SPRL (en lo sucesivo, «SFI») y el Etat Belge. El litigio se refiere a una deuda fiscal en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de SFI, para cuya recaudación la Administración tributaria belga ha dictado requerimiento de pago. SFI impugnó dicho requerimiento con diversos argumentos. Entre otros, alega, por una parte, que la acción de recaudación ejercitada por la Administración tributaria está prescrita y, por otra parte, que es jurídicamente incorrecto el método de cálculo adoptado por la Administración para determinar el valor de la gratificación en especie consistente en poner a disposición de uno de los socios o de un empleado un vehículo de la sociedad para sus desplazamientos privados. Habida cuenta de que la argumentación de SFI invoca el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es compatible con los artículos 4 y 10 de la Sexta Directiva sobre el IVA la posición defendida por la Administration de la TVA, consistente en comenzar a computar el plazo de prescripción relativo a la recaudación del impuesto a partir del día 20 del mes siguiente al trimestre en el que se ha producido la inscripción en el registro del IVA, para los actos sometidos al IVA y efectuados con anterioridad a dicha inscripción?

2) ¿Es contrario al artículo 95 del Tratado de Roma y al principio de "neutralidad fiscal", establecido por la Sexta Directiva sobre el IVA, un sistema según el cual el IVA relativo a cualquier gratificación en especie concedida al empleado de una sociedad se calcula de forma "interna" cuando el empresario ha pagado el IVA belga y de forma "externa" cuando se ha pagado el IVA de otro Estado miembro?»

2 La resolución de remisión apenas aporta datos sobre el marco fáctico y normativo en el que se inscribe el litigio sometido al órgano jurisdiccional nacional. No creo que esta imprecisión sobre el contexto en el que se suscitaron las cuestiones prejudiciales, que en otras circunstancias podría impedir que pudiéramos proporcionar una respuesta útil, represente, en el presente asunto, un verdadero problema. En efecto, mediante su primera cuestión, el Juez nacional nos presenta la posición de la Administración tributaria belga sobre la determinación del punto de partida de la prescripción aplicable a la recaudación del IVA y pide que se dilucide si dicha posición, de la que cabe suponer que resulta de una interpretación correcta de las disposiciones nacionales

pertinentes, es compatible con el Derecho comunitario y, más concretamente, con los artículos 4 y 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 (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Se trata de una cuestión que puede resolverse sin conocer en detalle las desavenencias entre SFI y los servicios tributarios.

3 La segunda cuestión se presenta de forma menos clara, aunque sólo sea por la terminología utilizada, «cálculo externo» y «cálculo interno», ajena a las Directivas comunitarias en materia de IVA. Además, se nos solicita que ejerzamos nuestro control al mismo tiempo sobre una disposición del Tratado y sobre un principio del sistema comunitario del IVA. Pero su complejidad es más aparente que real. En efecto, del examen de las actuaciones y de las observaciones presentadas en la vista se desprende que la cuestión consiste en determinar cuál es la base imponible que se ha de tomar en consideración cuando se aplica el IVA a la gratificación en especie consistente en poner a disposición de un empleado un bien de la empresa por el que se ingresó el IVA en otro Estado miembro. También a esta cuestión se puede dar una respuesta útil sin hacer referencia a la situación exacta de SFI.

Sobre la primera cuestión

4 En lo que atañe a la primera cuestión, debe observarse en primer lugar que la razón por la que se nos solicita que comprobemos la compatibilidad con el Derecho comunitario de la posición de la Administración tributaria es que SFI se opone a esta posición con argumentos en los que está presente el Derecho comunitario. Según SFI, el plazo de prescripción en favor del deudor debe comenzar a contarse desde el momento en que nace su deuda o, correlativamente, desde el momento en el que el acreedor puede hacer valer su derecho.

5 Pues bien, y es en este punto en el que, según SFI, interviene el Derecho comunitario, el artículo 10 de la Sexta Directiva dispone en su apartado 1:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: 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, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

6 Según este razonamiento, la fecha a partir de la cual comienza a contar el plazo de prescripción se deriva del Derecho comunitario, ya que dicha fecha no puede ser otra que la de exigibilidad, fijada por la Sexta Directiva en la fecha en que se produce el devengo del impuesto, tal y como lo define la Directiva. Al elegir otra fecha, el legislador belga infringe la Sexta Directiva y SFI, como todos los demás sujetos pasivos, puede alegar esta infracción.

7 Esta argumentación, aparentemente rigurosa, no debe ser acogida, ya que se basa en premisas inexactas. La primera inexactitud consiste en una concepción errónea del concepto de exigibilidad. En efecto, la exigibilidad de un impuesto no implica que deba ser pagado inmediatamente. Un impuesto es exigible porque se ha realizado la operación gravada o, utilizando los términos de la Sexta Directiva, porque se ha producido el devengo del impuesto. Pero el hecho de que el impuesto sea exigible no significa de ninguna manera que el deudor deba pagarlo en el acto. ¿Acaso es posible imaginar a un comerciante que envía diariamente al Tesoro Público la cuota del IVA de la que es deudor en concepto de las ventas efectuadas durante el día? Esta distinción de sentido común entre la exigibilidad y el pago -y a nadie le cogerá por sorpresa- la establece el legislador comunitario. En la Sexta Directiva no sólo está presente en el

artículo 10, cuyo tenor acabo de recordar, sino también en el artículo 22, que dispone en sus apartados 4 y 5:

«4. 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 el vencimiento de cada período fiscal. Este período será fijado por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros podrán fijar períodos diferentes que, sin embargo, no podrán ser superiores a un año.

En la declaración deberán figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deban practicarse, incluyéndose, llegado el caso y en la medida en que sea necesario para la comprobación de la base imponible, el volumen total de las operaciones relativas a este impuesto y a esas deducciones, así como el volumen de las operaciones exentas.

5. 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. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad o podrán percibir cantidades provisionales a cuenta.»

8 Por tanto, resulta de manera absolutamente inequívoca que la exigibilidad es un concepto técnico que no puede confundirse con la obligación de proceder efectivamente al pago del IVA. Este concepto interviene, en especial, en el mecanismo de deducción, característico del sistema comunitario del IVA, como se desprende del apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva, a cuyo tenor el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. De la propia estructura del mecanismo de deducción, regulado por los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva, se deduce que la cuota del IVA que ha de pagar un operador no es, en principio, la resultante de las operaciones imponibles que ha efectuado y de las que se deriva la exigibilidad del impuesto, ya que para determinar la cuota efectiva que se debe pagar al Tesoro Público hay que deducir los créditos de IVA de que dispone el operador en concepto del impuesto que ha pagado al adquirir de sus proveedores los bienes y servicios necesarios para el ejercicio de su actividad. Esta falta de concordancia entre lo exigible y lo que se debe pagar impide confundir, tanto desde el punto de vista conceptual como del punto de vista del procedimiento tributario, la exigibilidad con el comienzo del plazo de prescripción.

9 La segunda premisa errónea del razonamiento de SFI se refiere al ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Para SFI, las modalidades de recaudación del IVA están incluidas en la armonización efectuada por dicha Directiva. Ahora bien, es obvio que ello no es así.

10 Un simple vistazo a las subdivisiones de la Sexta Directiva basta para comprobar, como observa acertadamente el Gobierno belga, que, si bien ésta abarca todos los aspectos del Derecho material del régimen comunitario del IVA, dista mucho de regular todas las modalidades procesales de dicho régimen, ya que las únicas disposiciones que les dedica son las del Título XIII, relativo a las obligaciones de los contribuyentes, en el que se incluye el artículo 22, antes citado. Además, debe señalarse de paso que el propio artículo 22 deja un amplio margen de apreciación, nada despreciable, a los Estados miembros tanto en la definición del período fiscal al final del cual el sujeto pasivo debe elaborar una declaración y en la fijación del plazo en el que se debe presentar dicha declaración, como en la fijación del vencimiento para el pago efectivo por el sujeto pasivo. (2)

11 La Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, (3) y relativa al IVA, en su versión modificada por la Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, (4) confirma que las

modalidades de recaudación del IVA escapan en gran medida a la armonización comunitaria. Como observa el Gobierno belga, la Directiva 76/308 no sólo no contiene referencia alguna a normas comunes que regulen la recaudación del IVA, sino que en el apartado 1 de su artículo 6 prevé expresamente que, «a petición de la autoridad requiriente, la autoridad requerida procederá, según las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede, al cobro de los créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución», lo que supone la ausencia de un régimen común para la recaudación del IVA.

12 Queda por examinar, en lo que atañe a la primera cuestión, si el legislador belga ha utilizado de modo compatible con el Derecho comunitario la libertad, que le concede la Sexta Directiva, de fijar las normas de recaudación del IVA, al instaurar un régimen en el que el plazo de prescripción para las operaciones sujetas al impuesto y efectuadas antes de dicha inscripción comienza a correr a partir del día 20 del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción en el registro del IVA. En efecto, según jurisprudencia reiterada, aun en el marco de la autonomía en cuestiones de procedimiento que les reconoce el Derecho comunitario, los Estados miembros no pueden regular las modalidades de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario confiere a los justiciables mediante el establecimiento de modalidades menos favorables que las referentes a recursos semejantes de naturaleza interna ni articularlas de tal manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. (5)

13 Se ha de precisar desde un primer momento que, para las empresas ya inscritas, la normativa belga establece como fecha de inicio del plazo de prescripción el día 20 del mes siguiente al período trimestral en el que se efectuó la operación imponible, es decir, precisamente, la fecha en que expira el plazo concedido a la empresa para presentar su declaración relativa a dicho período. Como es natural, nadie se opone a esta regulación.

14 En efecto, la elección, por la normativa tributaria belga, de la fecha en la que se debe realizar simultáneamente la presentación de la declaración y el pago se inscribe perfectamente en el marco trazado por los apartados 4 y 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva, antes citado, y no cabe duda de la coherencia de fijar el inicio del plazo de prescripción en esa misma fecha. Como ha señalado con acierto el Gobierno del Reino Unido, sería pasmoso que los sujetos pasivos pudieran ver cómo el plazo de prescripción comienza a correr en su favor antes de la fecha en que, una vez recibida la declaración, la Administración tributaria pueda verificar su sinceridad mediante los controles que considere pertinentes y decidir las rectificaciones que exijan las eventuales inexactitudes presentes en la declaración. Se darían facilidades al fraude y se perjudicaría gravemente la eficacia de los servicios encargados de recaudar el impuesto, si el inicio del plazo de prescripción, destinado a garantizar la seguridad jurídica de los operadores honrados -pero que al mismo tiempo puede suponer la impunidad de quienes no lo son tanto-, se fijara en una fecha en la que la Administración tributaria, al no disponer de la declaración del sujeto pasivo, carece de toda capacidad de acción para defender los intereses del Tesoro Público, ya que el fraude sólo se puede comprobar a partir de la presentación de una declaración inexacta.

15 La cuestión que se plantea es si son censurables las disposiciones de este régimen en el supuesto específico de un sujeto pasivo nuevo, que abocan a que la fecha de inicio del plazo de prescripción se desplace al día 20 del mes siguiente al trimestre en el que la Administración tributaria procede a la inscripción.

16 Es cierto que en el momento que sucedieron los hechos que son objeto del litigio sometido al Juez nacional, la inscripción no estaba prevista en la normativa comunitaria y que la condición de sujeto pasivo no resulta de la inscripción sino de que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 de la Sexta Directiva. No obstante, no encuentro ninguna razón para que se deba

considerar que retrasar hasta después de la inscripción la obligación que tiene el sujeto pasivo de presentar una declaración y realizar el pago correspondiente implique que la normativa tributaria belga haya infringido los límites trazados por nuestra jurisprudencia a la autonomía de los Estados miembros en materia de procedimiento. Creo, por el contrario, que al fijar como punto de anclaje en las relaciones entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo la fecha de inscripción, es decir, la fecha en que, en cierto modo, la Administración toma nota de la declaración de comienzo de la actividad que prevé el apartado 1 del artículo 22 de la Sexta Directiva, la normativa belga toma en cuenta las exigencias derivadas de la seguridad jurídica. Una vez inscrito, el sujeto pasivo ya no debería tener dudas ni sobre el plazo de que dispone para cumplir sus obligaciones periódicas ni sobre el plazo de prescripción que le corresponde. De igual modo, la inscripción permitirá a la Administración tributaria abrir un expediente a nombre del contribuyente y garantizar un seguimiento regular, mientras que la recepción de las declaraciones y los pagos efectuados por un sujeto pasivo no identificado y clasificado como tal puede ser una fuente de confusión que sin duda perjudicaría, ante todo, al buen funcionamiento de la Administración, pero que también podría resultar perjudicial para el propio sujeto pasivo.

17 La organización de las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir de la línea de salida que constituye la inscripción me parece de sentido común y en ningún caso considero que refleje la intención de restringir el ejercicio de los derechos del contribuyente.

18 A propósito de la primera cuestión, mi conclusión es, por tanto, que las disposiciones de la Sexta Directiva, y en particular el artículo 4, el apartado 1 del artículo 10 y el artículo 22, no se oponen a una normativa nacional que fija el inicio del plazo de prescripción relativo a la recaudación del impuesto en el día 20 del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción en el registro del IVA para las operaciones sujetas al IVA y efectuadas antes de dicha inscripción.

Sobre la segunda cuestión

19 Seré breve en lo que atañe a la segunda cuestión, aunque sólo sea porque en el procedimiento oral convergieron las opiniones sobre la respuesta que debe recibir.

20 Como ya indiqué en el punto 3, esta cuestión toma de la doctrina del Derecho tributario una terminología ajena a la Sexta Directiva. No obstante, no hay duda de que el órgano jurisdiccional nacional solicita que se dilucide cuál es la base imponible a partir de la cual se calcula el IVA que, en virtud del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, grava la concesión de gratificaciones en especie por una empresa a sus empleados, en el supuesto de que la empresa se haya dirigido a un proveedor de servicios establecido en otro Estado miembro para obtener el servicio que ofrece a los interesados. Más en concreto, se pide que se determine si esta base imponible debe incluir el IVA correspondiente a la prestación de servicios provenientes de otro Estado miembro y pagado en éste.

21 Como señala muy acertadamente la Comisión, es preciso remitirse a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, a cuyo tenor la base imponible está constituida «en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de servicios», y preguntarse si por «total de los gastos hechos» debe entenderse el importe incluidos los impuestos o el importe sin IVA.

22 De la propia esencia del régimen comunitario del IVA, concebido para reemplazar con un sistema neutro los antiguos sistemas de impuestos en cascada, se infiere que el impuesto siempre debe aplicarse sobre una base imponible en la que no se incluya ningún IVA.

23 Esta regla ya figuraba en el artículo 8 de la 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 de Impuesto sobre el Valor añadido, (6) y la reafirmó enérgicamente el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de mayo de 1982, (7) relativa a la imposición de artículos de ocasión importados. La Sexta Directiva la recuerda en su artículo 11 a propósito del IVA a la importación.

24 Por tanto, se trata de una norma de alcance completamente general, que no ha de aplicarse de manera diferente dependiendo de que la prestación de servicios se haya efectuado por una persona establecida en el territorio nacional o por una establecida en otro Estado miembro.

25 En consecuencia, como por otra parte admite el Gobierno belga, carece de importancia que, en el caso de SFI, sea un prestador de servicios establecido en Luxemburgo quien haya alquilado los vehículos que SFI pone a disposición de miembros de su personal para sus necesidades privadas.

26 En cualquiera de los casos, es el valor de la prestación sin IVA el que debe servir de base imponible para la imposición prevista en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

27 En este estado de cosas, no se puede comprender por qué podría existir discriminación frente a las prestaciones efectuadas desde otro Estado miembro. El respeto del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema comunitario de IVA priva de todo interés a la invocación que hace SFI tanto del artículo 95 del Tratado -aun suponiendo que esta disposición, que se refiere a los productos, pueda aplicarse a una prestación de servicios efectuada desde otro Estado miembro- como del artículo 59 del Tratado CE, con arreglo al cual, según SFI, debe analizarse si, quod non, el sistema fiscal belga hace menos atractivas para las empresas belgas las prestaciones de servicios ofrecidas por sujetos establecidos en otro Estado miembro.

28 No obstante, aún existe, al parecer, un motivo de desacuerdo entre SFI y el Gobierno belga sobre el modo en que la Administración tributaria belga calculó el IVA adeudado por SFI, ya que ésta afirma que, en realidad, los servicios tributarios no han tomado en consideración una base imponible sin impuesto.

29 Se trata de una cuestión de hecho sobre la que no nos corresponde pronunciarnos, y sobre la que, por otra parte, no podríamos opinar, ya que en los autos no se encuentran todos los elementos necesarios para este fin.

30 Aun así, quisiera observar que, probablemente, SFI no hizo un razonamiento todo lo riguroso que sería deseable cuando, en sus observaciones escritas, expone una serie de cifras y propone un método para calcular el IVA que adeudaría en realidad.

31 A partir de la afirmación según la cual la Administración belga tomó como base imponible una cantidad que incluía el IVA ingresado en Luxemburgo, SFI efectúa un cálculo destinado a determinar la base imponible correcta, es decir, el valor sin IVA, en el que toma en consideración un tipo de IVA del 25 %, que corresponde al tipo aplicado en Bélgica.

32 Ahora bien, aun cuando la Administración tributaria belga haya tomado erróneamente como base imponible una cuantía que incluía el IVA luxemburgués, éste se aplica con un tipo del 15 % y no del 25 %.

33 Imagino que se trata de una confusión que quedará esclarecida, cuando llegue el momento, ante el Juez nacional.

34 Dado que el Tribunal de Justicia debe limitarse a proporcionar una interpretación del Derecho comunitario, propongo que se responda a la segunda cuestión que, en el supuesto de imposición contemplado en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, la base imponible que se debe tomar en consideración no debe incluir el IVA soportado por la empresa en relación con la

adquisición del bien o la remuneración del servicio que pone a disposición de su personal para su uso privado.

Conclusión

35 Como término de mis conclusiones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión que:

«Las disposiciones 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, y en particular el artículo 4, el apartado 1 del artículo 10 y el artículo 22, no se oponen a una normativa nacional que fija el inicio del plazo de prescripción relativo a la recaudación del impuesto en el día 20 del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción en el registro del IVA para las operaciones sujetas al IVA y efectuadas antes de dicha inscripción.»

Y a la segunda cuestión que:

«En el supuesto de imposición contemplado en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388, la base imponible que se debe tomar en consideración no debe incluir el IVA soportado por la empresa en relación con la adquisición del bien o la remuneración del servicio que pone a disposición de su personal para su uso privado.»

(1) - DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

(2) - Sentencia de 10 de julio de 1984, Dansk Denkavit (42/83, Rec. p. 2649), invocada acertadamente por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas.

(3) - DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46.

(4) - DO L 331, p. 10; EE 02/06, p. 120.

(5) - Véase, en especial, la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Van Schijndel y Van Veen (asuntos acumulados C-430/93 y C-431/93, Rec. p. I-4705).

(6) - DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6.

(7) - Schul (15/81, Rec. p. 1409).