

|

61987C0342

Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 14 de marzo de 1989. - GENIUS HOLDING BV CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: HOGE RAAD - PAISES BAJOS. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - IVA - SEXTA DIRECTIVA 77/388/CEE - DERECHO A LA DEDUCCION DEL IVA. - ASUNTO 342/87.

Recopilación de Jurisprudencia 1989 página 04227

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. Genius Holding BV, parte demandante en el asunto principal (y que, en la época de los hechos, se llamaba Genius BV) fue objeto de una decisión del Inspector de Hacienda por la que se rectificó la base imponible del Impuesto sobre el Volumen de Negocios respecto al período comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 1982. Esta decisión fue luego confirmada por sentencia de 28 de mayo de 1985 del Gerechtshof de Amsterdam con el fundamento de que la demandante había deducido indebidamente un impuesto que le había facturado uno de sus subcontratistas, ya que el referido impuesto no debía haberle sido facturado y no podía, por consiguiente, ser objeto de deducción. La parte demandante en el asunto principal interpuso entonces un recurso ante el Hoge Raad de los Países Bajos, quien entendió que el recurso planteaba cuestiones que, para ser contestadas, requerían una interpretación de las disposiciones contenidas en el encabezamiento y en la letra a) del apartado 2 del artículo 17; en el apartado 1 del artículo 18; en el apartado 1 del artículo 21, y en los apartados 3 y 8 de la Sexta Directiva 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 ((Directiva 77/388/CEE, en lo sucesivo, la "Sexta Directiva" (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54))).

La primera cuestión

2. El Hoge Raad ha formulado en estos términos la primera cuestión:

"El derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva ¿se extiende también al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura?"

3. La letra c) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva dispone:

"Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido (...) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos."

4. Los Gobiernos alemán y español afirman, en definitiva, que la letra c) del apartado 1 del artículo 21 sólo se ha establecido para evitar los fraudes. Por más que toda cuota mencionada en una factura deba pagarse al Tesoro por la persona que haya extendido la factura, dicha cuota no daría, sin embargo, lugar a un derecho a la deducción si no correspondiera a un impuesto efectivamente devengado con arreglo a la Ley.

5. El Gobierno alemán alega que la deducción que se realiza con base en el Impuesto sobre el Volumen de Negocios mencionado sin razón en la factura es, a su juicio, incompatible con la letra a) del apartado 2 del artículo 17, disposición que reza así:

"En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o la hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo."

6. La expresión "impuesto devengado" se refiere, pues, según el Gobierno alemán, únicamente al impuesto que debe pagarse al Tesoro como consecuencia de una aplicación correcta de la legislación y no al devengado tan sólo porque está mencionado en la factura.

7. En la vista, el Gobierno alemán ha insistido especialmente en los cambios que introdujo el Consejo en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión. En ella, la letra a) del apartado 2 del artículo 17 establecía que el sujeto pasivo podía deducir del impuesto al que estaba sujeto

"el Impuesto sobre el Valor Añadido que le haya sido facturado (...) por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados" (traducción no oficial).

El Consejo sustituyó la expresión "impuesto facturado" por "impuesto devengado o ingresado" y añadió al final las palabras "por otro sujeto pasivo". Según el Gobierno alemán, al obrar así quería excluir todos los casos en los que el impuesto se debe exclusivamente por estar mencionado en la factura.

8. Por mi parte no voy, en absoluto, a negar que fuera ésta la intención del Consejo o, al menos, la de algunos de sus miembros. Pero ello no quita que, según el artículo 21, será deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura. Ahora bien, la letra a) del apartado 2 del artículo 17 se refiere claramente a una cuota del impuesto devengada o ingresada y entiendo que el Tribunal de Justicia tiene que interpretar la Directiva a partir de su redacción y no a partir de la que pudiera haber sido, según uno u otro Estado miembro, la intención real del Consejo.

9. El Gobierno español alega que, a tenor del apartado 1 del artículo 17, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Saca de ahí la consecuencia de que los impuestos que no sean exigibles al sujeto pasivo que los repercute no pueden dar lugar a su deducción. Tales sujetos pasivos deben tan sólo las cuotas de impuestos que les incumben conforme al Derecho vigente.

10. Ahora bien, el artículo 21 de la Directiva se titula "Deudores del impuesto ante el Tesoro Público" y la letra c) del apartado 1 establece que será deudor del IVA cualquier persona que lo mencione en una factura. Según eso, un sujeto pasivo que haga semejante mención debería ser deudor del impuesto, incluso si éste no se debe conforme a Derecho.

11. Por otra parte, según el apartado 1 del artículo 10:

"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 ((...))".

El apartado 2 del mismo artículo dispone:

"El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios."

12. Así, pues, toda cuota de impuesto mencionada en una factura, aunque no haya sido devengada legalmente, es exigible tan pronto como se efectúe la operación a la que se refiere.

13. Los Gobiernos que han presentado observaciones alegaron también la letra a) del apartado 1 del artículo 18, según la cual, para poder ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22. Este último precepto dispone, en su letra b):

"en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan".

14. Entiendo, sin embargo, que este último texto establece una *lex generalis* sobre la que prevalece la *lex specialis* de la letra c) del apartado 1 del artículo 21. En principio, toda factura debe mencionar la cuota de impuesto que corresponda exactamente al tipo impositivo aplicable a la mercancía o a la prestación de servicios de que se trate. Sin embargo, cuando no se cumpla esta norma y en la factura figure una cuota no conforme a Derecho o errónea, no por ello la persona que extienda la factura deja de convertirse en sujeto pasivo, conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 21, por la cuota que haya mencionado efectivamente, cantidad que podrá deducir a continuación el sujeto pasivo al que se han entregado los bienes o prestado el servicio.

15. El Gobierno neerlandés, por más que entiende también que sólo puede deducirse el impuesto "materialmente devengado", adopta, sin embargo, una posición menos radical que los demás Gobiernos que han presentado observaciones, remitiéndose a la práctica seguida en los Países Bajos. Según dicha práctica, "en una primera fase, la administración tributaria se dirige a quien ha mencionado indebidamente la cuota del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en la factura. Sólo cuando esta gestión no presenta ninguna posibilidad de dar resultados, en determinadas condiciones, por ejemplo cuando no se aprecia buena fe en el que recibe la factura, el impuesto

deducido se recauda a posteriori y a cargo también de este último. Esta actuación se funda en principios de buena administración ((...))" (traducción provisional)

16. Con ello nos indica el Gobierno neerlandés el camino a seguir para resolver el problema. Como la letra c) del apartado 1 del artículo 21 dice claramente que toda cuota del impuesto mencionada en una factura es debida al Tesoro Público, es lógico reclamar el impuesto en primer lugar a quien ha extendido la factura. Si la cuota devengada en consecuencia puede recuperarse, ya no hay razón para reclamarla por segunda vez a quien ha recibido los bienes o a quien se ha prestado el servicio (en lo sucesivo, "el segundo sujeto pasivo").

17. En el caso en que la cuota no se haya pagado de oficio por el primer sujeto pasivo o en que no pueda conseguirse que la pague, procede a mi entender plantear la distinción siguiente:

a) Si el segundo sujeto pasivo tampoco ha pagado el impuesto al que le entregó los bienes o le prestó el servicio, estamos ante una viva presunción de colusión fraudulenta, que justifica plenamente que la Administración exija el pago del impuesto al segundo sujeto pasivo y con ello deje sin efecto la deducción efectuada por él.

b) Si, por el contrario, se acredita que el segundo sujeto pasivo ha pagado, en efecto, el importe en cuestión al primer sujeto pasivo, no debiera ser posible que las autoridades fiscales anularan la deducción y reclamaran dicha suma al segundo sujeto pasivo.

18. Tratar en tal hipótesis a los dos sujetos pasivos como responsables solidarios del pago del impuesto -y ello en defecto de toda disposición que establezca semejante solidaridad- no sería conforme, a mi parecer, a los principios de la justicia y la equidad. Las letras a) y b) del párrafo 1 del artículo 21 permiten que los Estados miembros establezcan dicha responsabilidad solidaria para el caso en que el sujeto pasivo que realiza una operación sujeta esté domiciliado en el extranjero, pero la letra c) no dispone nada en tal sentido.

19. Por otra parte, si en tal caso no se reconoce un derecho a la deducción, se podría igualmente negar cuando el primer sujeto pasivo no haya abonado al Tesoro Público una cuota legalmente devengada y correctamente calculada.

20. Establecer este vínculo de solidaridad llevaría, además, a imponer a todos los operadores económicos un deber de vigilancia de todo punto excesivo porque ¿se puede imaginar que todas las empresas pueden controlar la exactitud de cada cuota del IVA mencionada en las innumerables facturas de sus proveedores que reciben a lo largo del año?

21. Igual que la Comisión y la parte demandante en el asunto principal entiendo, por lo demás, que sería contrario al sistema y a la finalidad de la Sexta Directiva no conceder la deducción en el supuesto que nos ocupa. En efecto, la finalidad del sistema del IVA es conseguir que el impuesto sea neutral, sobre todo para no falsear las condiciones de la competencia. Lo esencial es, por ello, evitar una doble imposición de un mismo "Valor Añadido". De ahí se sigue que el derecho a la deducción surge cada vez que se ha de pagar la cuota del impuesto, lo que sucede cuando ésta aparece en una factura, aunque sea indebidamente.

22. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha recordado en su jurisprudencia la importancia de las consideraciones anteriores, al resolver:

"el régimen de las deducciones se orienta a librar enteramente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por consiguiente, la perfecta neutralidad ante las cargas fiscales de todas las actividades económicas"(1) (traducción provisional)

23. El asunto Schul(2) me parece todavía más significativo, ya que en él puede leerse:

"que, en cada transacción, sólo es exigible el IVA previa deducción de la cuota del IVA que ha gravado directamente el coste de los diferentes factores constitutivos del precio de los bienes o servicios" (traducción provisional)

24. De ahí se sigue que lo decisivo es determinar si el segundo sujeto pasivo ha pagado efectivamente el IVA al primero. Si así ha sido, puede deducirlo, aunque le haya sido reclamado indebidamente.

25. En la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de septiembre de 1988 (Comisión contra República Francesa, 50/87, Rec. 1988, p. 4797) se llegó a precisar:

"que, a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva" (apartados 16 y 17 de la sentencia).

Ahora bien, no se encuentra en la Directiva ninguna disposición que establezca que una cuota devengada exclusivamente porque está mencionada en la factura no dé lugar a deducción.

26. Por último, respecto a la necesidad de evitar el fraude, el Tribunal de Justicia subrayó en el apartado 22 de la misma sentencia que dicha necesidad no puede justificar excepciones a la Directiva más que en el marco del procedimiento previsto por su artículo 27.

27. Entiendo, por consiguiente, que las objeciones planteadas por los Gobiernos que han presentado observaciones no son convincentes y que el derecho a practicar la deducción establecido en la Sexta Directiva comprende el impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura, salvo en los casos en que pueda demostrarse que la cuota en cuestión no fue pagada al sujeto pasivo que extendió la factura.

La segunda cuestión

28. En el supuesto de una contestación afirmativa a su primera cuestión, el Hoge Raad pregunta aún al Tribunal de Justicia si la Directiva permite a los Estados miembros impedir el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto -sea en general, sea en determinados casos particulares- por medio de exigencias relativas a la factura.

29. Según la letra a) del apartado 1 del artículo 18, para poder ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22. Según la letra b) de la misma disposición, en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

30. En la sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme,(3) el Tribunal de Justicia estableció que, por más que la Directiva se limite a exigir una factura que contenga determinadas indicaciones, los Estados miembros pueden, sin embargo, exigir indicaciones suplementarias. En efecto, el apartado 8 del artículo 22 dispone:

"los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude".

31. En el fallo de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia ha resuelto:

"la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, permiten a los Estados miembros subordinar el ejercicio del derecho a la deducción a la tenencia de una factura que contenga, obligatoriamente, determinadas indicaciones necesarias para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la administración fiscal. Dichas indicaciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción".

32. En el litigio en el asunto principal lo que se discute no son, a decir verdad, las indicaciones suplementarias, sino las exigencias siguientes.

33. Según la letra g) del apartado 1 del artículo 35 de la Ley neerlandesa de 1968, relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, la factura que el empresario está obligado a extender por sus entregas de bienes y prestaciones de servicios a otro empresario debe indicar claramente:

"la cuota del impuesto devengada por la entrega de los bienes o por la prestación de servicios. No se permite indicar otra cuota de impuesto".

34. En segundo lugar, la letra b) del artículo 24 del Decreto de 1968 que regula la aplicación de la Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios establece que, en caso de subcontrata, la percepción del IVA pasa del subcontratista que ejecuta la prestación al empresario (principal) que encarga la prestación. El subcontratista no debe hacer figurar ninguna cuota del IVA en la factura sino, en su lugar, hacer constar en ella la fórmula "Impuesto sobre el Valor Añadido desplazado".

35. De la legislación neerlandesa resulta, además, que, cuando a un empresario le entregan una factura que infringe una u otra de las disposiciones aquí resumidas, no tiene derecho a proceder a la deducción de la cuota indebidamente mencionada en la factura porque ésta no se ha extendido de la manera prescrita y ello a pesar del hecho de que quien menciona dicha cuota en la factura es también deudor frente al Fisco.

36. Examinemos por orden el régimen general y el régimen llamado de desplazamiento.

37. a) Respecto a la prohibición de mencionar en una factura una cuota de IVA distinta de la devengada legalmente quisiera hacer las siguientes observaciones.

38. Entiendo que, aunque esta obligación no se cumpla, un Estado miembro no podría, de todos modos, privar a un empresario de su derecho a la deducción amparándose en el argumento formal de que la factura no se ajusta a las prescripciones de la legislación nacional relativas a la manera de extender las facturas.

39. A mi parecer, la obligación de no mencionar otra cuota del IVA que la devengada legalmente no constituye una de las "otras disposiciones" que los Estados miembros tienen la facultad de establecer, conforme al apartado 8 del artículo 22, para garantizar la exacta percepción del IVA. Se trata por el contrario de una obligación que, aun sin estar prevista expresamente por la Directiva, se deriva, de todos modos, de ella de manera implícita.

40. Por lo demás, la Directiva ya ha previsto una sanción para el caso en que no se cumpla esta obligación: se trata de la letra c) del apartado 1 del artículo 21 según la cual cualquier persona que mencione (incluso equivocadamente) la cuota del impuesto en una factura será deudor del mismo.

41. Por lo demás, he declarado, a propósito de la respuesta que hay que dar a la primera cuestión, que el derecho a practicar la deducción se extiende al impuesto que se devenga exclusivamente por estar mencionado en la factura.

42. Por lo tanto, no es concebible que los Estados miembros puedan establecer excepciones frente a un principio tan fundamental de la Sexta Directiva como el derecho a la deducción, al amparo de una exigencia de su Derecho nacional, en el sentido de que una factura debe mencionar la cuota exacta del IVA devengado legalmente con exclusión de cualquier otro importe.

43. b) Examinemos ahora el régimen del desplazamiento. Este sólo pudo ponerse en vigor en los Países Bajos por medio de una excepción a la Sexta Directiva concedida por el Consejo(4) al amparo del artículo 27 de dicha Directiva.

44. El principio del apartado 1 de dicha disposición dice así:

"El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales."

45. La disposición de base del régimen de desplazamiento del IVA constituye un claro caso de inaplicación de uno de los principios fundamentales de la Sexta Directiva, a saber, que en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan. En este caso no hay exención sino desplazamiento del IVA, de forma que nos encontramos ante un caso de inaplicación de dicha disposición.

46. Ahora bien, entiendo que un régimen de inaplicación de la Sexta Directiva, autorizado por el Consejo, forma necesariamente un todo. El régimen de desplazamiento del IVA pretende evitar determinados fraudes. Para que dicho régimen pueda alcanzar sus objetivos, es necesario que el empresario principal ejerza un control sobre cada uno de sus subcontratistas y que no acepte de ellos más facturas que las que lleven la indicación "Impuesto sobre el Valor Añadido desplazado". La prohibición de deducir un impuesto mencionado indebidamente en tal factura trata de obligar al empresario a ser vigilante. Esta prohibición constituye, pues, un elemento esencial de dicho régimen particular. Por consiguiente, esta segunda excepción a los principios de la Directiva debe entenderse cubierta también por la autorización del Consejo.

Conclusión

47. A partir de todas las consideraciones anteriores, propongo que se responda como sigue a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad:

"1)El derecho a practicar la deducción establecida en la Sexta Directiva en materia de IVA se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura, salvo en los casos en que se pueda demostrar que la cuota en cuestión no ha sido pagada al sujeto pasivo que ha extendido la factura.

2)La Sexta Directiva no permite a los Estados miembros excluir el derecho a practicar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigiendo que la factura mencione la cuota exacta del IVA devengado conforme a Derecho con exclusión de cualquier otro importe."

Distinto es el caso si el Consejo ha autorizado a un Estado miembro, sobre la base de el artículo 27 de la Directiva, a aplicar un régimen de inaplicación de ésta, prohibiendo la indicación de una cuota del IVA en la factura y excluyendo el derecho a la deducción cuando dicha prohibición no sea respetada.

() Lengua original: francés.*

(1) Asunto Rompelman, 268/83, Rec. 1985, p. 655, apartado 19 de los motivos.

(2) G. Schul/Inspecteur des droits d' importation et des accises, 15/81, Rec. 1982, p. 1409, apartado 10.

(3) Asuntos acumulados 123 y 130/87, Léa Jeunehomme y société anonyme d' étude et de gestion immobilière "EGI"/Estado belga, Rec. 1988, p. 4517.

(4) DO C 197 de 31.7.1982, p. 1