no haya superado los 360 millones de LIT el año anterior deben efectuar pagos periódicos antes del día 5 del segundo mes siguiente a cada uno de los tres primeros trimestres del año. La cuota del IVA devengado en el último trimestre del año se paga, en principio, en el momento de la declaración anual del mes de marzo del año siguiente. No obstante, desde 1991 la situación ha sufrido cambios importantes introducidos por el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90, de 29 de diciembre de 1990, que dispone:

"A partir del año 1991, los sujetos pasivos sometidos al régimen de liquidación y de pago previsto en el artículo 27 del Decreto del Presidente de la República nº 633/72, de 26 de octubre de 1972 [es decir, los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos mensuales] deberán realizar, a más tardar el 20 de diciembre, un pago a cuenta del pago del IVA de ese mismo mes, del 65 % (2) de la cuota satisfecha o que deberían haber satisfecho en el mes de diciembre del año anterior o, si fuere inferior, de la que debe satisfacerse en el mismo período del año en curso. En la liquidación correspondiente al mes de diciembre se tendrá en cuenta el pago a cuenta efectuado. Antes de esta fecha, los contribuyentes contemplados en el artículo 33 del Decreto del Presidente de la República nº 633/72, de 26 de octubre de 1972, deberán abonar, en concepto de pago a cuenta del pago que debe realizarse al hacer la declaración anual, el 65 % de la cuota satisfecha o que debería haberse satisfecho en el momento de la declaración anual del año anterior o, si fuere inferior, de la que deba satisfacerse en el momento de la declaración correspondiente al año en curso [...]"

El párrafo quinto del artículo 6 de la Ley nº 405/90 prevé:

"Los sujetos pasivos que no efectúen la totalidad o una parte de los pagos previstos en el párrafo 2 sufrirán un recargo del 20 % de las cantidades impagadas o pagadas de menos."

3. Como en 1990 el volumen de negocios del Sr. Balocchi no superó los 360 millones de LIT, en 1991 estaba obligado a abonar el IVA en pagos trimestrales, según lo previsto en el artículo 33 del Decreto nº 633/72. Antes del 20 de diciembre de 1991, debía efectuar el pago a cuenta contemplado en la tercera frase del párrafo 2 del artículo 6 de la Ley nº 405/90. El Sr. Balocchi consideró que la obligación de realizar dicho pago antes de finalizar el trimestre era contraria a los artículos 10 y 11 de la Sexta Directiva. Para obtener una declaración en este sentido, entabló una acción judicial ante el Tribunale di Genova contra el Ministero delle Finanze. Esta acción se interpuso el 16 de diciembre de 1991 (es decir, cuatro días antes de la fecha límite para efectuar el pago a cuenta). Solicitó, asimismo, la suspensión provisional de la obligación de efectuar el pago a cuenta. El Presidente del Tribunale di Genova acordó la citada suspensión y 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 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 invocarse 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?"

Normativa comunitaria aplicable

4. La resolución de remisión hace referencia a los artículos 10 y 11 de la Sexta Directiva. La primera de estas disposiciones define el concepto de "devengo del impuesto" e indica el momento en que el impuesto es exigible. Establece en especial:

"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.

2. 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 [...]"

5. El artículo 11 de la Sexta Directiva, que define la base imponible del IVA, no parece guardar relación directa con el presente asunto. Por consiguiente, no volveré a mencionarlo en las presentes conclusiones.

6. En cambio, los apartados 4 y 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva, a los que la resolución de remisión no hace referencia alguna, parecen ser de aplicación en el presente caso. El texto de estas disposiciones es el siguiente:

"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."

7. Ciertas disposiciones de los artículos 17 y 18 resultan también, por razones que se expondrán más adelante, aplicables en el presente caso. Estos artículos autorizan al sujeto pasivo que cumpla ciertas condiciones a deducir de la cuota del IVA devengado en un período determinado el IVA facturado al sujeto pasivo por prestaciones efectuadas por otros sujetos pasivos durante el mismo período. El apartado 1 del artículo 17 dispone:

"El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible."

El apartado 2 del artículo 18 estipula:

"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 [...]"

Alegaciones del Sr. Balocchi

8. La argumentación del Sr. Balocchi es muy simple. Estima que si hubiera tenido la obligación de realizar un pago a cuenta el 20 de diciembre de 1991, según lo previsto en el párrafo 2 del artículo 6 de la Ley nº 405/90, habría tenido que pagar el IVA correspondiente a operaciones aún no efectuadas. Este sería el caso, sobre todo, si un porcentaje considerable de su volumen de negocios se hubiera realizado en los últimos once días del año o si el volumen de negocios realizado en 1991 hubiera sido inferior al del año anterior. Aunque, en este último caso, la normativa italiana le autoriza a calcular el importe del pago a cuenta en función del IVA efectivamente devengado en el año en curso, el 20 de diciembre de 1991, no podía saber si esta cifra sería inferior a la resultante del cálculo basado en el volumen de negocios del año anterior, dado que no podía conocer el volumen de las operaciones que iba a realizar en los últimos once días del año. Por consiguiente, para no sufrir el recargo del 20 % previsto en el párrafo quinto del artículo 6 de la Ley nº 405/90, debería haber calculado el importe del pago a cuenta en función de los resultados del año anterior.

9. El Sr. Balocchi alega que la normativa italiana impugnada es contraria a las disposiciones de la Sexta Directiva por cuanto que exige a los sujetos pasivos un pago a cuenta del IVA por operaciones aún no realizadas. En especial, conculca la letra b) del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 10, según los cuales el impuesto es exigible (es decir, el Tesoro Público puede exigir el pago al deudor del impuesto) en el momento en que "se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios".

10. El Sr. Balocchi alega que, en el sector en que ejerce su actividad, una parte considerable del volumen de negocios se realiza durante los últimos días del año, pero que una gran parte de su actividad es aleatoria y que su volumen de negocios definitivo es imprevisible. Cita otras categorías de sujetos pasivos cuyo volumen de negocios está condicionado por las estaciones o por factores climáticos, como por ejemplo los hoteleros de las estaciones de esquí.

11. Según el Sr. Balocchi, el apartado 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva que autoriza a los Estados miembros a percibir cantidades provisionales a cuenta, no puede suplantar a la norma claramente enunciada en el apartado 2 del artículo 10, según la cual el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúa la operación de que se trata. El Sr. Balocchi estima que su punto de vista es corroborado por la sentencia Dansk Denkavit/Ministeriet vor Skatter og Afgifter (42/83, Rec. p. 2649), en la que el Tribunal de Justicia evocó (en el apartado 19) la "facultad reglamentaria [de los Estados miembros] para fijar los vencimientos a partir del devengo del impuesto hasta el pago del mismo". Según el Sr. Balocchi, el apartado 5 del artículo 22 autoriza a los Estados miembros a percibir una cantidad a cuenta pero no un anticipo.

12. La opinión de la Comisión confirma la del Sr. Balocchi; ésta estima que, a la vista de las disposiciones del artículo 10 de la Sexta Directiva, es evidente que el impuesto se hace exigible una vez efectuada la operación sujeta al impuesto. La Comisión, como el Sr. Balocchi, distingue entre el pago de una cantidad a cuenta y el pago de un anticipo. A su juicio, el apartado 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva permite los pagos a cuenta, pero no el pago de anticipos. Autoriza a los Estados miembros a percibir una parte del impuesto efectivamente devengado hasta que se realice el cálculo definitivo de la totalidad. La Comisión intenta, por otra parte, demostrar que las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva son suficientemente claras, precisas e incondicionales para tener efecto directo.

Opinión del Gobierno italiano

13. *El Gobierno italiano pone en duda la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial por dos razones: en primer lugar, la acción debería haberse iniciado ante un órgano jurisdiccional competente en materia tributaria y no ante el Tribunale di Genova, que por ser un órgano jurisdiccional civil, carece de competencia en la materia; en segundo lugar, la resolución de remisión fue adoptada sin un procedimiento contradictorio previo, de forma que la Administración tributaria italiana no tuvo ocasión de exponer su punto de vista al respecto.*

14. *En cuanto al fondo, el Gobierno italiano alega que la normativa italiana impugnada no obliga al contribuyente a pagar el IVA de operaciones aún no efectuadas. Subraya que el contribuyente puede optar entre el pago del 65 % de la cuota devengada el año anterior y el pago del 65 % de la cuota devengada durante el año en curso: si el 20 de diciembre comprueba que su volumen de negocios es inferior al del año anterior, puede optar por el pago de una cantidad provisional a cuenta calculada en función del volumen de negocios del año en curso; por otra parte, si su volumen de negocios hubiere aumentado, puede abonar una cantidad provisional a cuenta calculada en función del volumen de negocios inferior del año precedente. El Gobierno italiano destaca, asimismo, que la normativa italiana concede a los sujetos pasivos un plazo de más de dos meses (del 2 de enero al 5 de marzo) para hacer su declaración anual del IVA por el volumen de negocios realizado en el año anterior. Los contribuyentes que resultan acreedores presentan su declaración lo antes posible, mientras que los contribuyentes que resultan deudores esperan al último día para presentarla. El Gobierno italiano alega que el párrafo primero del apartado 4 del artículo 22 de la Sexta Directiva dispone que el plazo para la presentación de la declaración deben fijarlo los Estados miembros, pero que éste no puede exceder en más de dos meses el vencimiento de cada período fiscal. Ahora bien, la normativa italiana concede un plazo algo superior. Si bien la alegación sobre este punto no resulta muy clara, el Gobierno italiano parece afirmar que la normativa impugnada se limita a compensar la generosidad excesiva de la norma que permite presentar las declaraciones anuales hasta el 5 de marzo. Por último, el Gobierno italiano considera que las exigencias impuestas por la normativa italiana son plenamente compatibles con el apartado 5 del artículo 22 de la Sexta Directiva.*

15. *Por otra parte, considero útil evocar un punto suscitado por el representante del Gobierno italiano durante la vista: la normativa italiana prevé un período fiscal único de doce meses y una declaración anual del IVA; aunque los sujetos pasivos estén obligados a efectuar pagos mensuales o trimestrales del IVA, según la importancia de su volumen de negocios, no presentan una declaración en el sentido del apartado 4 del artículo 22 de la Sexta Directiva cuando efectúan dichos pagos y los períodos a los que dichos pagos corresponden no constituyen períodos fiscales con arreglo a esta misma disposición. Es indudable que desde el punto de vista formal, esta afirmación es exacta, ya que los sujetos pasivos no están obligados a facilitar las detalladas informaciones contempladas en el apartado 4 del artículo 22, cuando realizan los pagos mensuales o trimestrales exigidos por los artículos 27 y 33 del Decreto nº 633/72. No obstante, este punto de vista es bastante teórico: las disposiciones del Decreto antes citado obligan al sujeto pasivo a calcular y pagar la cuota exacta del impuesto devengado en el mes o trimestre anterior; si éste paga una cantidad inferior a la cuota devengada, sufre una sanción del doble al cuádruple de la cantidad impagada (véase el párrafo segundo del artículo 44 del Decreto nº 633/72). El sistema italiano es, de hecho, muy parecido a un sistema de declaraciones mensuales o trimestrales, con la única diferencia de que las cuentas se liquidan una sola vez cada doce meses.*

Admisibilidad

16. *No creo que proceda declarar la inadmisión de la petición de decisión prejudicial. Es indudable que una cuestión prejudicial puede plantearse en el marco de un procedimiento no contradictorio: sentencia Simmenthal/Amministrazione delle Finanze dello Stato (70/77, Rec. 1978, p. 1453,*

véanse, especialmente, los apartados 8 al 11).

17. En dicha sentencia el Tribunal de Justicia declaró que "puede redundar en beneficio de una buena administración de justicia el que la cuestión prejudicial se plantee únicamente después de un procedimiento contradictorio". No obstante, el Tribunal de Justicia ha reconocido que incumbe únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar la necesidad de oír al demandado antes de dictar una resolución de remisión.

18. Aunque la sentencia citada es clara, considero útil insistir sobre el hecho de que en general es preferible que la remisión se produzca después de un procedimiento contradictorio. Esto permitiría circunscribir de manera más precisa las cuestiones planteadas en la resolución de remisión, único documento en que se basan las observaciones escritas de los Estados miembros y la Comisión. Cabe suponer que en el presente caso, el hecho de que en la resolución de remisión se mencione el artículo 22 de la Sexta Directiva, cuya importancia no ofrece dudas, se debe a la intervención del Ministero delle Finanze italiano.

19. Respecto a la cuestión de la competencia del Tribunale di Genova en materia tributaria, es evidente que pertenece al ámbito del Derecho nacional y que, por consiguiente, es en este marco en el que debe resolverse. No corresponde al Tribunal de Justicia cuestionar una decisión del Tribunale di Genova relativa a su propia competencia. Cualquier impugnación sobre este punto debe realizarse a través de los recursos previstos en el Derecho nacional. En el asunto *Reina/Landeskreditbank Baden-Wuerttemberg* (65/81, Rec. 1982, p. 33), en el cual fue impugnada la admisión de una petición de decisión prejudicial debido a que el órgano remitente no estaba correctamente constituido, el Tribunal de Justicia declaró (apartado 7):

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

Efectos de la normativa italiana impugnada

20. Subsisten dudas respecto a los efectos precisos de la normativa italiana recurrida sobre los sujetos pasivos que deben pagar el IVA en plazos trimestrales, según lo previsto en el artículo 33 del Decreto nº 633/72. El significado de la primera frase del párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90 es claro: los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos mensuales deben abonar, conforme a lo previsto en el artículo 27 de dicho Decreto, antes del 20 de diciembre, una cantidad provisional a cuenta del 65 % de la cuota devengada en el mes de diciembre del año anterior (o el 65 % de la cuota que deberán pagar en el mes de diciembre en curso, si dicha cuota fuere inferior a la del año precedente). Cabe la posibilidad de que la cifra del 65 % fuera elegida por ser prácticamente idéntica a la proporción del mes transcurrido en la fecha de que se trata (20/31 = 64,5 %). En cuanto a los sujetos pasivos que deben efectuar pagos trimestrales, la situación es menos clara. La tercera frase del párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90 exige de los sujetos pasivos mencionados el pago de una cantidad provisional a cuenta del 65 % del impuesto satisfecho o que deberían haber satisfecho en el momento de la declaración anual anterior (o, si fuere inferior, el 65 % de la cuota que deba pagarse cuando se presente la declaración del año en curso). El elemento de referencia principal que debe tenerse en cuenta en el momento de la declaración anual presentada por los sujetos pasivos que efectúan pagos trimestrales conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto nº 633/72, es el impuesto satisfecho en el último trimestre del año anterior. Por otra parte, cualquier otra cantidad adeudada del año precedente debe abonarse igualmente cuando se efectúa la declaración anual. Procede destacar, no obstante que, desde la entrada en vigor de la normativa impugnada, se deduce del pago realizado en el momento de la declaración anual la cantidad provisional pagada a cuenta el 20 de diciembre. (Cabe suponer que los 65 % de la cuota devengada en el momento de la declaración anual

previstos por la tercera frase del párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90, equivalen al 65 % de la cuota que debe abonarse normalmente al efectuar la declaración anual, sin reducción alguna por la realización del posible pago de una cantidad provisional a cuenta el 20 de diciembre del año anterior).

21. En todo caso, de las observaciones escritas del Sr. Balocchi (pp. 8 y 9) y de la copia de sus declaraciones del IVA anexas a sus observaciones se deduce claramente que la normativa impugnada tenía por efecto, en su primer año de aplicación, obligar al Sr. Balocchi a pagar antes del 20 de diciembre de 1991 una cantidad provisional a cuenta del 65 % del impuesto devengado en el primer trimestre del año 1990 (o bien del 65 % del impuesto que consideraba tener que pagar en el último trimestre del año 1991). Procede destacar que, por lo que se refiere a los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos trimestrales, ya no cabe, en contra de lo afirmado anteriormente, establecer una relación aritmética entre el pago de una cantidad provisional a cuenta y la proporción del período impositivo transcurrido en el momento del pago de la misma: el último trimestre del año tiene noventa y dos días, de manera que el 20 de diciembre ha transcurrido el 88 % de dicho período ($81/92 = 88 \%$).

22. Sea cual fuere el significado exacto de las disposiciones italianas impugnadas, no parece dudarse, a pesar de las alegaciones del Gobierno italiano, de que en determinadas circunstancias éstas obligan al sujeto pasivo a abonar una suma superior a la cuota del IVA efectivamente devengado en ese momento. Este es el caso, por ejemplo, cuando el volumen de negocios del sujeto pasivo sufre una disminución respecto al año anterior y efectúa el pago de una cantidad provisional a cuenta equivalente al 65 % del impuesto devengado en la misma época del año anterior. Si bien es cierto que en tal caso la cantidad provisional a cuenta debería calcularse en principio en función del volumen de negocios inferior del año en curso, no excluye que esta solución no es realista debido a las vicisitudes del mundo de los negocios, pues por lo general el sujeto pasivo no dispone de medios para determinar la suma que tendrá que pagar efectivamente en concepto de IVA al final del año (a excepción, claro está, de que cierre sus oficinas entre el 20 y el 31 de diciembre). Aunque comprobara el 20 de diciembre que su volumen de negocios parece haber disminuido, un sujeto pasivo prudente calculará la cantidad provisional a cuenta basándose en los resultados del año anterior; pues si calcula la cantidad provisional a cuenta basándose en los resultados previsibles del año en curso, se arriesga a tener que pagar el recargo del 20 % previsto por el párrafo quinto del artículo 6 de la Ley nº 405/90 en caso de un aumento repentino de su volumen de negocios y de un incremento de la cuota del IVA devengado en el año en curso respecto a la cuota devengada en el mismo período del año anterior. Aunque, según las declaraciones realizadas por el Agente del Gobierno italiano durante la vista, la normativa italiana en materia de IVA autoriza a las autoridades competentes a no exigir el pago del recargo si se revelara que el error de cálculo se ha cometido de buena fe, no parece que las citadas autoridades tengan la obligación legal de actuar en favor del sujeto pasivo.

23. Otra consecuencia de la normativa impugnada puede ser que el sujeto pasivo tenga que pagar una cantidad que excede el IVA efectivamente devengado en el momento de que se trata si una parte especialmente importante del volumen de negocios del sujeto pasivo se realiza durante los once últimos días del año. El ejemplo citado por el Sr. Balocchi, es decir, el del hotel situado en una estación de esquí, es muy oportuno. Si no hubiera nieve durante la primera mitad del mes de diciembre, el volumen de negocios puede ser muy bajo; pero si nieva mucho hacia la mitad del mes, el hotel puede funcionar con plena capacidad durante el período de vacaciones de fin de año. El hotelero podrá determinar con bastante exactitud el importe del IVA que tendrá que pagar en el último mes o trimestre del año (si todas las habitaciones están reservadas) y efectuar el pago de una cantidad provisional a cuenta basado en dicho importe; y en ese caso es probable que la cantidad abonada a cuenta exceda el IVA efectivamente devengado el 20 de diciembre.

24. Procede pues plantearse la cuestión de si, y dentro de qué límites, es compatible con las disposiciones de la Sexta Directiva exigir a los sujetos pasivos el pago de una cantidad provisional

a cuenta del IVA que puede exceder el IVA efectivamente devengado en el momento del pago, sin olvidar que estos sujetos pasivos podrán recuperar el posible exceso en el momento en que presenten su declaración anual. Antes de intentar responder a esta cuestión, analizaré las alegaciones efectuadas por el Reino Unido durante la vista para justificar la nueva normativa adoptada en dicho país y que, en ciertos casos, obliga también a los sujetos pasivos a pagar cantidades provisionales a cuenta del IVA.

Sistema británico de los pagos de cantidades provisionales a cuenta

25. El Reino Unido explica que se abstuvo de presentar observaciones escritas porque, a la vista de los términos de la resolución de remisión, no había comprendido que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional italiano podían tener influencia sobre la validez de la normativa recientemente adoptada en el Reino Unido. No obstante, estuvo representado en la vista y su sistema de recaudación del IVA fue objeto de una exposición detallada ante el Tribunal de Justicia. Aunque, como es lógico, en el presente asunto no se cuestiona directamente la validez de la normativa británica, resulta de interés examinarla más de cerca, pues ésta permite destacar los puntos suscitados en el presente asunto.

26. La normativa británica en materia de IVA prevé en principio declaraciones trimestrales y pagos trimestrales. Hay que presentar las declaraciones y abonar el IVA en el plazo de un mes a partir del último día de cada trimestre. En 1991, el Gobierno británico divulgó la existencia de un proyecto de establecer declaraciones mensuales para los contribuyentes más importantes. Este proyecto registró una fuerte oposición por parte de los sujetos pasivos afectados, en especial a causa de la carga administrativa suplementaria que las declaraciones mensuales suponían. En consecuencia, el Gobierno británico decidió mantener el sistema de las declaraciones trimestrales, y exigir el pago mensual de cantidades provisionales a cuenta a los contribuyentes más importantes.

27. El Value Added Tax (Payments on Account) (Nº 2) Order 1992 [Decreto de 1992 en materia de IVA (pagos mediante pagos a cuenta) (nº 2)] introdujo las modificaciones necesarias. El sujeto pasivo efectúa un pago a cuenta en cada uno de los dos primeros meses del trimestre de que se trata. Después realiza la declaración trimestral de la manera habitual y en ese momento paga la diferencia del IVA devengado en dicho trimestre. Los pagos a cuenta son pagaderos con un mes de retraso. Así, en lo que se refiere al período impositivo trimestral comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo, el primer pago a cuenta se abona a finales de febrero, el segundo a finales de marzo y la diferencia del IVA devengado en todo el trimestre se paga a finales de abril.

28. Para el cálculo de los pagos a cuenta se toma como referencia la cuota total del IVA que el sujeto pasivo debía satisfacer en el período de un año que finalice seis meses antes del comienzo del trimestre de que se trata. Cada pago a cuenta equivale a un doceavo del IVA total devengado en el período de referencia. Si el sujeto pasivo se enfrenta a acontecimientos que tienen una incidencia importante sobre la cuota del IVA que debe satisfacer y si puede acreditar que en el año en curso la cuota será inferior al 80 % de la cuota que debía pagar en el año de referencia, la cuantía de los pagos a cuenta se reduce en consecuencia. Por otra parte, si el sujeto pasivo considera que el sistema descrito anteriormente no conviene a su tipo de actividad, puede optar por un sistema de declaraciones mensuales, en cuyo caso no se le exige el pago de cantidades a cuenta.

29. El Abogado del Reino Unido sostuvo en la vista que el sistema británico de pagos mediante pagos a cuenta es compatible con la Sexta Directiva, habida cuenta de que el apartado 5 de su artículo 22 autoriza expresamente los pagos de cantidades provisionales a cuenta. El Reino Unido considera que la finalidad del apartado 5 del artículo 22 es permitir la estimación del IVA devengado por el sujeto pasivo, sin necesidad de efectuar los complejos cálculos exigidos al final de cada período impositivo; a su juicio, este objetivo no se alcanzaría si las cantidades provisionales a cuenta sólo pudieran recaudarse después de efectuar el cálculo exacto del IVA

devengado por el sujeto pasivo.

30. Para que mi exposición sea completa, señalaré igualmente que, según informaciones facilitadas por la Comisión en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, otros Estados miembros °a saber Bélgica, Francia y Luxemburgo° exigen también, en determinadas circunstancias, el pago de cantidades provisionales a cuenta cuyo importe se determina en función del IVA satisfecho en los períodos precedentes.

Compatibilidad del pago de cantidades provisionales a cuenta con la Sexta Directiva

31. El apartado 2 del artículo 10 de la Sexta Directiva establece que "el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios". Según la letra b) del apartado 1 del artículo 10, el concepto de "exigibilidad del impuesto" corresponde al "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". Para el Sr. Balocchi y para la Comisión, estas disposiciones significan que, a pesar de la formulación del apartado 5 del artículo 22, en ningún caso puede obligarse a los sujetos pasivos a pagar cantidades provisionales a cuenta cuando ello implique la obligación de pagar el IVA correspondiente a operaciones aún no realizadas. Aunque los términos del artículo 10, al menos tras una lectura superficial de los mismos, parecen atenerse al sentido de esta interpretación, opino que el enfoque del Sr. Balocchi y de la Comisión es erróneo. Su enfoque se basa en la presunción de que el sujeto pasivo paga separadamente el IVA de cada operación que realiza. Es evidente que la realidad es muy distinta: el cálculo del IVA devengado por el sujeto pasivo supone una compleja operación contable, a cuyos efectos es necesario: a) identificar las operaciones imponibles realizadas durante un período fiscal determinado y sumar el total del IVA facturado a los clientes del sujeto pasivo (impuesto repercutido); b) identificar las entregas o servicios recibidos por el sujeto pasivo de otros sujetos pasivos durante el mismo período y sumar el IVA total facturado al sujeto pasivo por sus proveedores (impuesto soportado), y c) deducir el impuesto soportado del impuesto repercutido, siendo la diferencia resultante la cuota que el sujeto pasivo debe pagar a la Administración tributaria en el período de que se trata (o la cantidad cuya devolución puede reclamar a la Administración tributaria si el IVA soportado fuere superior al IVA repercutido).

32. Por consiguiente, parece claro que el objetivo del artículo 10 de la Sexta Directiva no es la determinación del momento en que debe pagarse a la Administración tributaria el IVA facturado por una operación concreta. El artículo 10 se refiere a la fecha en que nace el crédito del impuesto y no a la fecha en que debe satisfacerse. El objeto esencial de este artículo es determinar las operaciones que deben tenerse en cuenta en cada período fiscal.

33. De lo anterior se deduce que el tipo de normativa controvertida no puede ser contraria a la Sexta Directiva únicamente por las razones expuestas por el Sr. Balocchi y por la Comisión. Sin embargo, el problema no está resuelto. Del sistema de la Directiva resulta que, en principio, el IVA debe pagarse a posteriori. Este principio puede deducirse del artículo 22, apartados 4 y 5, en relación con los artículos 10, 17 y 18. Así, la norma general es que el sujeto pasivo abona el impuesto en el momento de la presentación de la declaración (apartado 5 del artículo 22). La declaración se presenta después de finalizar el período fiscal, dentro de un plazo fijado por los Estados miembros, que no puede exceder de dos meses (párrafo primero del apartado 4 del artículo 22). En la declaración deben figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deben practicarse (párrafo segundo del apartado 4 del artículo 22). El impuesto exigible es el devengado por los clientes del sujeto pasivo por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas durante el período fiscal de que se trata (apartado 2 del artículo 10). Las deducciones que deben practicarse son las relativas al IVA devengado por el sujeto pasivo por los bienes entregados y por los servicios prestados por otros sujetos pasivos durante el período fiscal de que se trata (apartado 1 del artículo 17 y

apartado 2 del artículo 18). Queda claro que, por regla general, los sujetos pasivos pagan el IVA calculado en función del volumen de negocios realizado en el período fiscal que ha vencido en el momento del pago. Una normativa nacional que es contraria a esta norma general por exigir a los sujetos pasivos que paguen, antes de finalizar un período fiscal determinado, una parte del IVA que deberán pagar en dicho período fiscal, sólo será legal si está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la última parte de la segunda frase del apartado 5 del artículo 22, que autoriza a los Estados miembros a "percibir cantidades provisionales a cuenta".

34. No albergo duda alguna respecto a la facultad que esta disposición concede a los Estados miembros, sin perjuicio de determinados límites que trataré de definir, de efectuar una estimación provisional de la cuota del IVA devengado por el sujeto pasivo °incluso antes de finalizar el período fiscal cuando todavía no se puede realizar el cálculo definitivo de la suma efectivamente devengada° y de exigir una cantidad provisional a cuenta basada en esta estimación. Como manifestó el Gobierno italiano durante la vista, los sujetos pasivos actúan en el ámbito del IVA como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado. Habida cuenta de que, en el sistema de la Sexta Directiva, los sujetos pasivos pagan el IVA a posteriori, éstos pueden acumular sumas muy importantes de dinero público durante el período fiscal (en especial si el Estado miembro fija períodos fiscales relativamente largos, lo que autoriza el apartado 4 del artículo 22). Por consiguiente, existen buenas razones para exigir a los sujetos pasivos, en especial a aquellos que tienen un volumen de negocios importante, el abono de una parte del dinero a la Administración tributaria antes del cálculo exacto de las sumas devengadas que se efectúa al final del período fiscal. Esta es, a mi juicio, la razón de que el apartado 5 del artículo 22 permita a los Estados miembros percibir cantidades provisionales a cuenta.

35. Esta interpretación es corroborada por el apartado 5 del artículo 22. La primera frase de esta disposición establece el principio del pago del IVA en el momento en que se presenta la declaración. La segunda frase matiza esta norma al establecer que "no obstante, los Estados miembros podrán fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad [...]". Esto que debe significar que puede fijarse el vencimiento en una fecha posterior a la de la presentación de la declaración, ya que es la declaración la que permite calcular la cuota. Sin embargo, la segunda frase del apartado 5 del artículo 22 añade los términos "[...] o percibir cantidades provisionales a cuenta". Esta parte de la frase parece brindar a los Estados miembros una posibilidad suplementaria de exigir un pago antes de la presentación de la declaración. Este pago sería "provisional" en el sentido de que no podría conocerse la cuota definitiva del IVA devengado antes de presentarse la declaración. Por tanto, el pago tendría que basarse en una estimación.

36. Puede objetarse que la percepción de cantidades provisionales a cuenta es posible durante el período comprendido entre el final del período fiscal y la fecha en que debe presentarse la declaración y que el apartado 5 del artículo 22 no permite en ningún caso la percepción de cantidades provisionales a cuenta antes de que finalice el período fiscal. Considero esta interpretación inútilmente restrictiva. Procede destacar, en primer lugar, que al acabar el período fiscal, la necesidad de percibir una cantidad provisional a cuenta es mucho menos urgente. A partir de esta fecha, debería disponerse de todos los datos relativos al IVA soportado y al IVA repercutido y podrá determinarse la cuota del IVA efectivamente devengado. Sería paradójico que sólo pudieran percibirse cantidades provisionales a cuenta a partir de un momento en que la necesidad que justifica objetivamente el pago de cantidades provisionales a cuenta es menos importante. En segundo lugar, si la cantidad provisional a cuenta se basa en una estimación de las cantidades adeudadas por el sujeto pasivo en concepto de IVA, el mero hecho de que no se perciba antes de finalizar el período por el que se satisface no garantiza en modo alguno que no exceda la suma efectivamente devengada por el sujeto pasivo en ese momento. En tercer lugar, como la verdadera razón de ser del pago de cantidades provisionales a cuenta es evitar la acumulación de grandes sumas de dinero público en manos privadas, especialmente en el caso de que se fijen períodos fiscales dilatados, el hecho de no poder percibir cantidades provisionales a cuenta hasta que finalice el período fiscal sería contrario al objetivo de la institución de las

citadas cantidades provisionales a cuenta.

37. Desde el momento en que se admite que las cantidades provisionales a cuenta pueden basarse en una estimación de las sumas devengadas por el sujeto pasivo, es difícil imaginar un método de evaluación más idóneo que el basado en las sumas efectivamente devengadas por el sujeto pasivo el año anterior. El hecho de que en la versión francesa se utilice la expresión "acomptes provisionnels", que parece ser un concepto consagrado en Derecho fiscal francés, hace pensar que los autores del apartado 5 del artículo 22 tenían en mente este tipo de método; dicha expresión se refiere a un pago provisional calculado en función de la cuota devengada por el sujeto pasivo en el año fiscal anterior (véase Manuel de droit fiscal, G. Gest et G. Tixier, 4^o edición, París, 1986, p. 300; véase asimismo el Petit Robert, que indica que el acompte provisionnel es "défini par rapport aux impôts de l'année précédente, et payé d'avance").

38. Sea cual fuere el método de evaluación utilizado, es posible que en razón de las vicisitudes del mundo de los negocios, una cantidad provisional a cuenta basada en una estimación del IVA devengado exceda la suma efectivamente devengada en el momento del pago. Por consiguiente, para no apartarse excesivamente de la norma del pago a posteriori del IVA, procede imponer ciertos límites a la facultad concedida por el apartado 5 del artículo 22 a los Estados miembros de percibir cantidades provisionales a cuenta basadas en una estimación de la suma devengada por el sujeto pasivo. Considero que una normativa nacional que autoriza la percepción de cantidades provisionales a cuenta debe organizarse de forma que no obligue a determinados sujetos pasivos a pagar cantidades provisionales a cuenta que pueden exceder en gran medida el impuesto efectivamente devengado en el momento del pago de las cantidades provisionales a cuenta.

39. Por razones que he expuesto con anterioridad (apartados 22 y 23), estimo que la normativa italiana impugnada ocasionará inevitablemente, en determinadas situaciones °situaciones que, por otra parte, no son infrecuentes ni atípicas°, el pago por los sujetos pasivos de cantidades provisionales a cuenta que pueden exceder considerablemente el IVA efectivamente devengado en ese momento.

40. Consideremos el ejemplo de un sujeto pasivo que satisface el IVA mediante pagos mensuales con arreglo al artículo 27 del Decreto nº 633/72. El 20 de diciembre, cuando ha transcurrido el 65 % del mes, debe pagar una cantidad provisional a cuenta del 65 % del impuesto devengado en el mismo mes del año anterior. Una disminución de su volumen de negocios, por leve que sea, puede determinar que la cantidad provisional a cuenta exceda el IVA devengado el 20 de diciembre. Lo mismo ocurre si una parte particularmente importante de su volumen de negocios se realiza en los once últimos días del mes. Por lo que se refiere al sujeto pasivo que efectúa pagos trimestrales del IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto nº 633/72, es menos probable, pero no imposible, que una cantidad provisional a cuenta exceda el impuesto efectivamente devengado por el sujeto pasivo en ese momento. En última instancia, puede aceptarse que la cantidad provisional a cuenta exceda ligeramente la suma efectivamente devengada; no obstante, procede destacar que la normativa italiana discutida no prevé ningún mecanismo destinado a limitar las posibles diferencias entre la cantidad provisional a cuenta y la suma efectivamente devengada por el sujeto pasivo, diferencias que pueden ser importantes. No entiendo cómo puede autorizarse, en virtud del apartado 5 del artículo 22 de la Directiva, una normativa nacional capaz de producir efectos contrarios al principio básico de la Sexta Directiva.

41. Tampoco alcanzo a comprender cómo el hecho de autorizar al sujeto pasivo a pagar cantidades provisionales a cuenta puede determinar la compatibilidad de esta normativa con la Sexta Directiva. Como he destacado anteriormente, la posibilidad de elegir ofrecida al sujeto pasivo es ilusoria, pues, en la mayoría de los casos, el 20 de diciembre no está en condiciones de conocer la suma que deberá pagar al final del año ni si se le impondrá un recargo que sancione la subestimación de la suma efectivamente devengada.

42. El representante del Gobierno italiano afirmó durante la vista que el último párrafo del artículo 48 del Decreto nº 633/72 permite a las autoridades competentes no imponer el recargo si el sujeto pasivo demuestra que el error de cálculo se ha cometido de buena fe. Esta disposición, que establece que los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal pueden anular sanciones pecuniarias cuando una infracción se deba a las dudas suscitadas en cuanto al sentido y alcance de las disposiciones de que se trata, confiere una facultad discrecional y no garantiza, a mi juicio, que no se imponga un recargo al sujeto pasivo de buena fe. En todo caso, los términos de la disposición no parecen prever el caso del sujeto pasivo que subestima la cuota del IVA devengado por no conocer con certeza el volumen de negocios que va a realizar; en cambio, parecen contemplar °y resulta asombroso° los errores cometidos a causa de las dudas suscitadas en cuanto a la interpretación de la normativa italiana en materia de IVA.

43. Antes de terminar, comentaré brevemente la normativa británica, si bien su enjuiciamiento no constituye el objeto del presente asunto. En efecto, las divergencias entre esta normativa y la normativa italiana ponen de manifiesto los elementos de esta última que considero incompatibles con la Sexta Directiva. Procede destacar las siguientes divergencias.

44. En primer lugar, es mucho menos probable que la normativa británica dé lugar a cantidades provisionales a cuenta que excedan el IVA efectivamente devengado por el sujeto pasivo en el momento del pago de las mismas. Se debe recordar, a este respecto, que la primera cantidad provisional a cuenta se recauda cuando han transcurrido dos tercios del trimestre y que equivale a un doceavo del IVA efectivamente devengado por el sujeto pasivo en el año anterior. La segunda cantidad provisional a cuenta, de idéntico importe, se recauda al final del trimestre. La cantidad provisional a cuenta sólo puede exceder la cuota efectivamente devengada por el sujeto pasivo en el momento del pago si su volumen de negocios hubiere sufrido una disminución muy considerable o si registrara grandes variaciones debido a factores estacionales (si, por ejemplo, la empresa está cerrada en invierno).

45. En segundo lugar, si el sujeto pasivo puede demostrar a las autoridades competentes que el IVA que deberá pagar en el año en curso será inferior al 80 % de la cuota pagada en el período de referencia de doce meses, la cantidad provisional a cuenta se reducirá en consecuencia.

46. En tercer lugar, el sujeto pasivo que considere que el sistema de las cantidades provisionales a cuenta no le conviene, puede optar por las declaraciones mensuales en lugar de las declaraciones trimestrales, supuesto en el que no se le exigirá el pago de ninguna cantidad provisional a cuenta.

47. En cuarto lugar, el sistema británico se aplica únicamente a los contribuyentes importantes que se acogen al sistema de declaraciones trimestrales. La recaudación de cantidades provisionales a cuenta está especialmente justificada cuando se trata de contribuyentes de esta categoría, pues a falta de estas cantidades a cuenta los contribuyentes mencionados bloquearían grandes sumas de dinero público durante períodos de tiempo relativamente largos. En cambio, la normativa italiana impugnada se aplica incluso a sujetos pasivos cuyo volumen de negocios es notoriamente bajo (como el Sr. Balocchi), así como a sujetos pasivos que deben efectuar pagos mensuales del IVA basados en la cuota efectivamente devengada. No es en modo alguno evidente por qué los pequeños contribuyentes y los contribuyentes que pagan cada mes el IVA efectivamente devengado deben pagar cantidades provisionales a cuenta el día 20 del mes

siguiente.

48. A este respecto, sería inútil que el Gobierno italiano objetara que su normativa prevé únicamente declaraciones anuales. Como ya he señalado anteriormente (véase el apartado 15), en definitiva el sistema italiano difiere muy poco de un sistema de declaraciones mensuales y trimestrales. Es cierto que, según el punto de vista expuesto por el Gobierno italiano, sólo está comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 5 del artículo 22 de la Directiva el pago efectuado en el mes de marzo, momento en que se realiza la declaración anual; los pagos mensuales y trimestrales exigidos por los artículos 27 y 33 del Decreto nº 633/72 equivalen a cantidades provisionales a cuenta comprendidas en la segunda frase del apartado 5 del artículo 22, caso en el que la cantidad provisional a cuenta prevista por el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley nº 405/90 constituye, como ha indicado la Comisión, un acconto sull' acconto (una cantidad provisional a cuenta sobre la cantidad provisional a cuenta). Lo acertado de tal práctica es extremadamente dudoso.

49. Al margen de esta singularidad, se llega a la conclusión de que una normativa como la controvertida en el litigio presente es incompatible con la Sexta Directiva, en la medida en que exige al sujeto pasivo el pago de una cantidad provisional a cuenta que puede exceder considerablemente la cuota efectivamente devengada en el momento del pago de la cantidad provisional a cuenta.

Efecto directo

50. Como ha señalado la Comisión, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia, *Becker/Finanzamt Muenster-Innenstadt* (8/81, Rec. 1982, p. 53; especialmente los apartados 29 y 30) se considera que, aunque el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva es bastante amplio, los particulares pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones de la Directiva que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales. Estimo que las disposiciones en la materia contenidas en los artículos 10, 17, 18 y 22 de la Directiva cumplen estos criterios, pues de ellas se deduce que, en principio, el IVA no se paga por anticipado y que no cabe exigir el pago de cantidades provisionales a cuenta cuyo importe pueda exceder considerablemente el IVA efectivamente devengado en el momento de que se trata.

Conclusión

51. Opino, por consiguiente, que procede responder a las cuestiones planteadas por el Presidente del Tribunale di Genova de la siguiente forma:

"Las disposiciones de Derecho nacional que exijan al sujeto pasivo el pago de una cantidad provisional a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda exceder considerablemente el IVA efectivamente devengado en el momento del pago de la cantidad provisional a cuenta son incompatibles con las disposiciones de la Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva 77/388/CEE del Consejo) Los sujetos pasivos obligados a efectuar dichos pagos pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones aplicables de la Directiva."

(*) Lengua original: inglés.

(1) ° No obstante, los sujetos pasivos que confían su contabilidad a otras personas, pueden calcular los pagos mensuales basándose en los asientos efectuados en sus libros IVA durante el penúltimo mes anterior: véase la segunda frase del párrafo primero del artículo 27 del Decreto nº 633/72. Esta frase fue incluida en el artículo 27 por la letra c) del párrafo quinto del artículo 1 del Decreto-ley nº 151 de 13 de mayo de 1991.

(2) ° El párrafo sexto del artículo 1 del Decreto-ley nº 151, de 13 de mayo de 1991, aumenta este importe al 70 % para los contribuyentes que se hayan acogido a la disposición aludida en la nota 1.