

|

61987J0342

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA QUINTA) DE 13 DE DICIEMBRE 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

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción de la cuota soportada - Ejercicio del derecho - Requisito - Impuesto devengado por una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido - Impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura - Requisito incumplido

((Directiva 77/388 del Consejo, art. 15, apartado 2, letra a), y art. 21, apartado 1, letra c)))

Índice

El ejercicio por el sujeto pasivo del derecho a efectuar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, previsto en la Sexta Directiva 77/388 en el marco de la entrega de bienes o de la prestación de servicios por otro sujeto pasivo se limita, únicamente, con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que correspondan a una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o ingresados en la medida en que se han devengado. No se extiende al impuesto que, en virtud de la letra c) del apartado 1 del artículo 21, es devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura.

Partes

En el asunto C-342/87,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad de los Países Bajos, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Genius Holding BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de varias disposiciones 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 (77/388/CEE, DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. Sir Gordon Slynn, Presidente de Sala; M. Zuleeg, R. Joliet, J.C. Moitinho de Almeida y G.C. Rodríguez Iglesias, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo

Secretario: Sr. J.A. Pompe, secretario adjunto

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la unidad fiscal Genius Holding BV, parte demandante en el asunto principal, por los Sres. P.A. Dijkman Dulkes y J.A.F. van Haaster, en calidad de apoderados;*
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. H.J. Heinemann, secretario general en funciones del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;*
- en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por los Sres. M. Seidel y H.-J. Horn, en calidad de Agentes;*
- en nombre del Gobierno español, por los Sres. J. Conde de Saro y R. García-Valdecasas Fernández, en calidad de Agentes;*
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.F. Buhl, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agente, asistido por el Sr. M. Mees, Abogado de La Haya,*

habiendo considerado el informe para la vista y oídas las observaciones orales de la parte demandante en el asunto principal; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.W. de Zwaan, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. J. Kraeusel, en calidad de Agente; del Gobierno español y de la Comisión de las Comunidades Europeas, en la vista celebrada el 15 de febrero de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de marzo de 1989,

dicta la siguiente

Motivación de la sentencia

1. *Mediante resolución de 28 de octubre de 1987, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de noviembre siguiente, el Hoge Raad de los Países Bajos planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").*
2. *Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la unidad fiscal Genius Holding BV (que en la época de los hechos se llamaba Genius BV), con domicilio social en IJmuiden y que realiza trabajos de montaje y fabricación, y el Secretario de Estado de Hacienda.*
3. *Genius Holding, que recurre a subcontratistas para la ejecución de sus encargos, fue objeto de un acta de inspección tributaria respecto al período de 1 de julio a 31 de diciembre de 1982 porque, en contra de las disposiciones legales en vigor, dedujo del Impuesto sobre el Volumen de Negocios a su cargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") facturado a Genicon Montage BV por dos subcontratistas, Vissers Pijpleiding en Montage BV y Montagebedrijf J. van Mierlo.*
4. *El Inspecteur der Omzetbelasting (Inspector del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) rechazó la reclamación de Genius Holding contra la liquidación mencionada y entonces esta última recurrió ante el Gerechtshof de Amsterdam, quien confirmó la decisión impugnada.*
5. *Recurrido el asunto en casación, el Hoge Raad consideró que, con arreglo al Derecho neerlandés, sólo se admitía la deducción cuando el impuesto mencionado en la factura fuera un impuesto devengado. Ahora bien, conforme al régimen de desplazamiento aplicable en los Países Bajos a las actividades de que se trata, en virtud de la autorización dada por el Consejo, con base en el artículo 27 de la Sexta Directiva, el subcontratista no es deudor del IVA por las prestaciones efectuadas al empresario, ya que tal impuesto lo debe solamente el empresario sobre el importe que factura al que encarga la obra. De ello se sigue que la parte demandante en el asunto principal no podía deducir el IVA porque los subcontratistas le habían facturado el IVA infringiendo las normas citadas.*
6. *Por tener dudas sobre si semejante régimen era compatible con la Sexta Directiva, el Hoge Raad suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:*
 - "1) *El derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva, ¿se extiende también al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura?*
 - 2) *En caso de respuesta afirmativa, la Directiva de que se trata, ¿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?"*
7. *Para una más amplia exposición de los hechos del asunto, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal de Justicia.*

8. Para responder a la primera cuestión, hay que subrayar que, con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

"las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas 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 por otro sujeto pasivo".

9. La demandante en el asunto principal y la Comisión afirman que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que permite la deducción de cualquier impuesto mencionado en la factura.

10. Entienden que la interpretación según la cual únicamente los impuestos correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios pueden ser objeto de deducción es contraria a la finalidad del régimen de deducciones, que trata de garantizar, como puso de relieve el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de febrero de 1985 (Rompelman, 268/83, Rec. 1985, p. 655) la perfecta neutralidad de la carga fiscal respecto a todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines y resultados, a condición de que tales actividades estén sujetas al IVA. Dado que, conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos se convierte en deudor de dicho impuesto aunque no se haya devengado legalmente, ya que la exclusión en este caso del derecho a la deducción supondría la sujeción a impuesto de una actividad en contra del principio de la neutralidad del IVA.

11. Además esta interpretación llevaría a imponer a los operadores económicos el deber de controlar si el IVA facturado se ha devengado legalmente, lo que supone el enjuiciamiento de la clasificación tarifaria elegida así como el conocimiento de las exenciones concedidas. Sería por tanto contraria al buen desarrollo de las relaciones comerciales.

12. A este respecto debe ponerse de relieve, en primer lugar, que, en la redacción de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, el Consejo se ha apartado tanto de la redacción de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967 (DO 71, p. 1303), como de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la propuesta de la Comisión de Sexta Directiva (DO C 80 de 5.10.1973, p. 1), en las que el derecho a la deducción se extendía a cualquier impuesto facturado por los bienes entregados y por los servicios prestados al sujeto pasivo.

13. Puede deducirse del cambio introducido en los textos indicados que el ejercicio del derecho a la deducción se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se han devengado.

14. Esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 queda confirmada por otras disposiciones de la Sexta Directiva.

15. Según la letra a) del apartado 1 del artículo 18, para ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 22, que exige que dicha factura mencione, separadamente, el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente para cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan. De acuerdo con estas disposiciones, la mención del impuesto correspondiente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios es un dato de la factura del que depende el ejercicio del derecho a la deducción. De ello se sigue que no existe este derecho cuando el impuesto no corresponde a una operación determinada, bien porque el impuesto sea más elevado que el debido conforme a Derecho, bien porque la operación de que

se trate no esté sujeta al IVA.

16. Además, según la letra a) del apartado 1 del artículo 20, "las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto ((...)) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar". De esta disposición se deduce que, cuando la deducción practicada inicialmente no corresponda a la cuota del impuesto legalmente devengado, debe ser regularizada, aunque corresponda a la cuota del impuesto mencionado en una factura o en un documento que produzca sus efectos.

17. Esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 es la que mejor permite prevenir el fraude fiscal, que sería más fácil en el caso de que pudiera deducirse cualquier impuesto facturado.

18. Por último, en lo que se refiere al argumento utilizado por la demandante en el asunto principal y por la Comisión, según el cual el hecho de limitar el ejercicio del derecho a la deducción únicamente a los impuestos que correspondan a entregas de bienes y prestaciones de servicios es contrario al principio de la neutralidad del IVA, hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación de este principio, corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

19. Procede pues responder a la primera cuestión que el ejercicio del derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura.

20. Vista la respuesta que se ha dado a la primera cuestión, no procede un pronunciamiento sobre la segunda cuestión prejudicial

Decisión sobre las costas

Costas

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

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad de los Países Bajos mediante resolución de 28 de octubre de 1987, decide:

Declarar que el ejercicio del derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por

estar mencionado en la factura.