

|

## 61997J0085

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 19 de noviembre 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*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

*1 Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Recaudación del impuesto - Plazo de prescripción - Modalidades procesales nacionales - Requisitos de aplicación*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 4 y 10)*

*2 Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción del impuesto soportado - Aplicación a las gratificaciones en especie concedidas por una empresa a sus trabajadores con independencia del Estado en que está establecido el prestador del servicio*

*(Directivas 67/227/CEE y 77/388/CEE del Consejo)*

## Índice

*1 Los artículos 4 y 10 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, no se oponen a una práctica nacional que, en el supuesto de actos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por una sociedad antes de ser inscrita en el registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, fija el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del impuesto en el vigésimo día del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción.*

*Dado que dichos artículos no determinan el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que ninguna otra disposición de la Sexta Directiva versa*

sobre esta cuestión, los Estados miembros están facultados para aplicar su propia regulación procesal siempre que ésta no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna, ni se articule de tal manera que haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

2 Tiene alcance general el principio por el que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido que adeudan los importes del impuesto que han gravado ya los bienes en la fase precedente. De este modo, ni la Directiva 67/227, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, ni la Sexta Directiva establecen distinciones dependiendo de que la prestación de un servicio se haya efectuado por un prestador establecido en el territorio nacional o por uno establecido en otro Estado miembro.

Por consiguiente, las Directivas Primera y Sexta se oponen a que, para el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una gratificación concedida a un empleado por su empresario que consiste en la puesta a disposición de un vehículo para su uso privado, se incluya en la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por el empresario en otro Estado miembro por el alquiler de dicho vehículo, siendo así que la base imponible no habría incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido ingresado si el vehículo se hubiera alquilado en el primer Estado.

## Partes

En el asunto C-85/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el tribunal de première instance de Liège (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

*Société financière d'investissements SPRL (SFI)*

y

*Etat belge,*

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y del artículo 95 del Tratado CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Cuarta),

integrado por los Sres.: J.L. Murray (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, H. Ragnemalm y K.M. Ioannou, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

- En nombre de Société financière d'investissements SPRL (SFI), por Mes Jean-Pierre Bours y Xavier Thiebaut, Abogados de Lieja;*
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. Jan Devadder, conseiller général del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Bernard van de Walle de Ghelcke, Abogado de Bruselas;*
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;*
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente;*
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. Hélène Michard y el Sr. Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;*

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídas las observaciones orales de Société financière d'investissements SPRL (SFI), representada por Me Xavier Thiebaut; del Gobierno belga, representado por los Sres. Bernard van de Walle de Ghelcke y Guido de Wit, Abogado de Bruselas, y de la Comisión, representada por la Sra. Hélène Michard, expuestas en la vista de 30 de abril de 1998;*

*oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de mayo de 1998;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## **Motivación de la sentencia**

*1 Mediante resolución de 24 de febrero de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de febrero siguiente, el tribunal de première instance de Liège planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del artículo 95 del Tratado CE.*

*2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio ente Société financière d'investissements SPRL (en lo sucesivo, «SFI») y el Estado belga, relativo a la determinación del inicio del plazo de prescripción para la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») generado por la puesta a disposición de uno de sus empleados de un vehículo alquilado en Luxemburgo, así como a la base sobre la que se debe calcular el impuesto.*

*La normativa belga*

*Inicio del plazo de prescripción para la recaudación del IVA*

3 El apartado 1 del artículo 17 del Code de la TVA (Código del IVA; en lo sucesivo, «CTVA») dispone:

«Para las entregas de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento de entrega del bien.

No obstante, cuando el precio se facture o reciba, total o parcialmente, con anterioridad a este momento, el impuesto se devengará, respectivamente, en el momento de la expedición de factura o en el momento del cobro sobre la base de la cantidad facturada o recibida.

Además, el impuesto se devengará en el momento establecido contractualmente para el pago de la totalidad o parte del precio, sobre la cantidad que se deba pagar, cuando dicho momento sea anterior a los previstos en los dos párrafos previos».

4 El artículo 81 del CTVA prevé:

«La acción de recaudación del impuesto, los intereses y las multas fiscales prescribirá a los cinco años desde el día en que nació.»

5 Los párrafos primero y segundo del Real Decreto nº 1 de 23 de julio de 1969, sobre medidas para garantizar el pago del IVA (Moniteur belge, 1969, p. 7380) disponen:

«El sujeto pasivo deberá presentar en la Oficina del Impuesto sobre el Valor Añadido que le corresponda la declaración contemplada en el número 3 del apartado 1 del artículo 50 del Código a más tardar el vigésimo día de cada mes.

El sujeto pasivo cuyo volumen de negocios anual, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, no sea superior a veinte millones de francos, sólo presentará una declaración trimestral a más tardar el vigésimo día del mes siguiente a cada trimestre civil. No obstante se le podrá autorizar, con los requisitos establecidos por el Ministro de Hacienda o su delegado, a presentar una declaración a más tardar el vigésimo día de cada mes.

[...]»

Cálculo del IVA

6 El artículo 32 del CTVA dispone:

«En el supuesto de intercambio y, en general, cuando la contrapartida es una prestación que no sólo consiste en una cantidad de dinero, dicha prestación, a efectos del cálculo del impuesto, se computará por su valor normal.

El valor normal consistirá en el precio que se pudiese obtener en el interior del país por cada una de las prestaciones, en el momento en el que se devenga el impuesto, en condiciones de competencia plena entre un proveedor y un cliente independientes, que se encuentran en la misma fase de comercialización.»

7 Según el número 6 del artículo 28 del CTVA:

«La base imponible no incluirá:

[...]

6º el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.»

## *El derecho comunitario*

*8 Con arreglo a los párrafos primero y segundo del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»):*

*«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.*

*En cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.*

*[...]»*

*9 El artículo 4 de la Sexta Directiva, en su versión aplicable antes de las modificaciones de 1 de enero de 1993, definía al sujeto pasivo en los siguientes términos:*

*«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.*

*2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*[...]»*

*10 A tenor del artículo 10 de la Sexta Directiva, situado bajo la rúbrica «Devengo y exigibilidad del impuesto»:*

*«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. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran.*

*[...]»*

11 El artículo 22 de la Sexta Directiva, titulado «Obligaciones en régimen interior», dispone:

«1. Los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[...]

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.

[...]»

*El litigio principal*

12 SFI fue constituida por acta notarial de 21 de octubre de 1981 con la denominación «SPRL Constructions et investissements». Fue inscrita en el registro del IVA ese mismo día para la actividad de «asuntos inmobiliarios». La inscripción fue anulada el 1 de enero de 1982 ya que no se había efectuado ninguna operación gravable.

13 A raíz del cambio de su denominación por la de «Société financière et d'investissements» y la ampliación de su objeto social, efectuados el 8 de septiembre de 1988, la demandante presentó el 26 de abril de 1989 una solicitud de reinscripción en el registro del IVA.

14 Cuando todavía se estaba tramitando la reinscripción, SFI presentó el 16 de mayo de 1989 una declaración del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1988. La demandante fue reinscrita en el registro del IVA el 1 de junio de 1989.

15 A raíz de un control realizado el 2 de febrero de 1993, referido al período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1991, la Administración Tributaria observó varias irregularidades de las que se derivaba para la demandante la obligación de reembolsar en concepto de IVA un principal de 4.062.889 BFR y elaboró un informe de regularización.

16 El 12 de enero de 1994, el receveur del premier bureau de recettes TVA de Lieja, dictó requerimiento de pago por la cantidad citada además de intereses del 0,8 % por mes de demora a partir del 1 de enero de 1992, así como una multa de 609.000 BFR, requerimiento de pago que fue declarado ejecutivo el 21 de enero de 1994 y fue notificado a la demandante el 26 de enero siguiente.

17 El 14 de marzo de 1994, el Estado belga notificó a SFI una liquidación para el pago de 3.864.231 BFR en concepto de IVA, 203.000 BFR en concepto de multas y 309.120 BFR en concepto de intereses legales hasta el 20 de marzo de 1994.

18 El 1 de abril de 1994, SFI se opuso al requerimiento de pago dictado el 12 de enero de 1994 ante el tribunal de première instance de Liège.

19 En el marco de este recurso, SFI sostiene que es incompatible con los artículos 4 y 10 de la Sexta Directiva la posición defendida por la Administración belga según la cual el inicio del plazo de prescripción debe fijarse en la fecha en la que, habida cuenta de su inscripción en el registro del IVA el 1 de junio de 1989, debía haber presentado su primera declaración, es decir, el 20 de julio de 1989. En su opinión, la acción de recaudación del IVA relativo al período anterior al 31 de diciembre de 1988 había prescrito. El plazo de prescripción se inicia en la fecha de exigibilidad, que según el artículo 17 del CTVA corresponde a la fecha del devengo determinada por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sujetas al IVA.

20 SFI y el Estado belga también discrepan sobre el método de cálculo de la gratificación en especie que consiste en la puesta a disposición de un empleado, para sus desplazamiento privados, de un vehículo alquilado por SFI a una sociedad establecida en Luxemburgo. En efecto, SFI censura que la Administración Tributaria belga haya incluido en la base de cálculo de esta gratificación el IVA pagado en Luxemburgo, mientras que si el vehículo hubiera sido alquilado en Bélgica, la base imponible no habría incluido el IVA. Según SFI, el método de cálculo aplicado por la Administración belga no sólo es contrario al artículo 95 del Tratado, sino también al principio de neutralidad fiscal establecido en la Sexta Directiva.

21 Al considerar que la solución del litigio del que conoce depende de la interpretación de la Sexta Directiva y del artículo 95 del Tratado, el tribunal de première instance de Liège resolvió suspender el procedimiento y plantear las 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?»

*Sobre la primera cuestión*

22 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si los artículos 4 y 10 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica nacional que, en el supuesto de actos sujetos al IVA realizados por una sociedad antes de ser inscrita en el registro del IVA, fija el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del impuesto en el vigésimo día del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción.

23 Antes que nada, debe señalarse que el artículo 4 define el concepto de sujeto pasivo. En cuanto al artículo 10, como indica la rúbrica bajo la que figura, se refiere tanto a la cuestión del devengo como a la de la «exigibilidad del impuesto». Esta disposición permite determinar la fecha en que nace la deuda tributaria.

24 Por lo que se refiere al artículo 22, su apartado 4 regula la presentación de declaraciones por los sujetos pasivos -en particular, su periodicidad y su contenido- y su apartado 5 dispone que los sujetos pasivos habrán de pagar la cuota neta del impuesto en el momento de la presentación de la declaración, a menos que se haya fijado otra fecha de vencimiento o el pago de cantidades a

cuenta.

25 Por tanto, debe señalarse que ninguna de estas disposiciones determina el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del IVA. Además, el examen de la Sexta Directiva no pone de manifiesto ninguna otra disposición que verse sobre esta cuestión.

26 Ahora bien, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa comunitaria en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro establecer la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna, ni se articule de tal manera que haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (véase, en particular, la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12).

27 En el caso de autos no se ha negado que se cumplen ambos requisitos.

28 No obstante, SFI afirma que la práctica de la Administración belga vulnera el principio de igualdad, ya que un sujeto pasivo sólo puede ejercer su derecho a deducción del IVA en el plazo de cinco años a partir de la fecha en que nació este derecho, es decir, desde la fecha del devengo, mientras que para la Administración Tributaria el plazo de prescripción de cinco años comienza a transcurrir a partir de la fecha en que, en principio, debería haberse presentado la declaración.

29 A este respecto es preciso señalar, en primer lugar, que cuando una normativa entra en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia, que conoce de un asunto planteado con carácter prejudicial, debe proporcionar todos los elementos de interpretación necesarios para la apreciación, por el órgano jurisdiccional nacional, de la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo observancia garantiza el Tribunal de Justicia (sentencia de 18 de junio de 1991, ERT, C-260/89, Rec. p. I-2925, apartado 42).

30 En segundo lugar es necesario observar que, según reiterada jurisprudencia, el principio general de igualdad forma parte de los principios fundamentales del Derecho comunitario y que conforme a este principio las situaciones comparables no deben ser tratadas de manera diferente, a menos que se justifique objetivamente una diferenciación (sentencia de 12 de marzo de 1987, Balm, 215/85, Rec. p. 1279, apartado 23).

31 En el presente caso, es indiscutible que el IVA está comprendido en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario. La circunstancia de que, a falta de normativa comunitaria, los Estados estén autorizados a aplicar su regulación procesal no puede modificar este hecho.

32 No obstante, la situación de la Administración encargada del IVA no puede compararse a la del sujeto pasivo. En efecto, la Administración no tiene conocimiento de los datos necesarios para fijar la cuota del impuesto exigible y la cuantía de las deducciones que se han de practicar hasta el día en que se presenta la declaración a que se refiere el apartado 4 del artículo 22 de la Sexta Directiva, lo que, en el caso de autos, corresponde al vigésimo día siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción en el registro del IVA. En caso de inexactitud de la declaración o cuando ésta sea incompleta, la Administración sólo puede recaudar el impuesto impagado a partir de este momento.



33 Por tanto, no vulnera el principio de igualdad el hecho de que el plazo de prescripción de cinco años comience a transcurrir para la Administración Tributaria a partir de la fecha en que, en principio, debe presentarse la declaración, mientras que el particular sólo puede ejercer su derecho a deducción en el plazo de cinco años desde la fecha en que nació este derecho.

34 SFI afirma, además, que la posición de la Administración belga genera inseguridad jurídica.

35 No cabe acoger esta alegación. Como ha indicado el Abogado General en el punto 16 de sus conclusiones, al fijar como inicio de las relaciones entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo la fecha en que 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 nacional de que se trata tiene en cuenta las exigencias de seguridad jurídica, ya que, una vez inscrito, el sujeto pasivo ya no puede tener dudas ni sobre el plazo de que dispone para cumplir sus obligaciones periódicas ni sobre el plazo de prescripción que le corresponde.

36 De lo anterior se deduce que los artículos 4 y 10 de la Sexta Directiva no se oponen a una práctica nacional que, en el supuesto de actos sujetos al IVA realizados por una sociedad antes de ser inscrita en el registro del IVA, fija el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del impuesto en el vigésimo día del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción.

Sobre la segunda cuestión

37 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se determine si el artículo 95 del Tratado y la Sexta Directiva se oponen a que, para el cálculo del IVA correspondiente a una gratificación concedida a un empleado por su empresario que consiste en la puesta a disposición de un vehículo para su uso privado, se incluya en la base imponible el IVA pagado por el empresario en otro Estado miembro por el alquiler de dicho vehículo, siendo así que la base imponible no habría incluido el IVA ingresado si el vehículo se hubiera alquilado en el primer Estado.

38 Para responder a esta cuestión basta con recordar que el sistema común del IVA, establecido por la Primera Directiva sobre la base de los artículos 99 y 100 del Tratado CEE, consiste, con arreglo al primer párrafo del artículo 2 de dicha Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio al por menor, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, como se precisa en el párrafo segundo de la misma disposición, en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción del importe del IVA que haya gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio. El mecanismo de las deducciones se determina en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que adeudan los importes del IVA que han gravado ya los bienes en la fase precedente (sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul, 15/81, Rec. p. 1409, apartado 10).

39 Debe señalarse que el principio de deducción que se acaba de enunciar tiene alcance general. De este modo, ni la Primera Directiva ni la Sexta Directiva establecen distinciones dependiendo de que la prestación de un servicio se haya efectuado por un prestador establecido en el territorio nacional o por uno establecido en otro Estado miembro.

40 Habida cuenta de lo anterior, no es necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la cuestión en lo que atañe al artículo 95 del Tratado.

41 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que las Directivas Primera y Sexta se oponen a que, para el cálculo del IVA correspondiente a una gratificación concedida a un

*empleado por su empresario que consiste en la puesta a disposición de un vehículo para su uso privado, se incluya en la base imponible el IVA pagado por el empresario en otro Estado miembro por el alquiler de dicho vehículo, siendo así que la base imponible no habría incluido el IVA ingresado si el vehículo se hubiera alquilado en el primer Estado.*

## **Decisión sobre las costas**

Costas

*42 Los gastos efectuados por los Gobiernos belga, alemán y del Reino Unido, y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del 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 Cuarta),*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal de première instance de Liège mediante resolución de 24 de febrero de 1997, declara:*

*43 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, no se oponen a una práctica nacional que, en el supuesto de actos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por una sociedad antes de ser inscrita en el registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, fija el inicio del plazo de prescripción para la recaudación del impuesto en el vigésimo día del mes siguiente al trimestre en el que tuvo lugar la inscripción.*

*44 La Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y la Directiva 77/388 se oponen a que, para el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una gratificación concedida a un empleado por su empresario que consiste en la puesta a disposición de un vehículo para su uso privado, se incluya en la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por el empresario en otro Estado miembro por el alquiler de dicho vehículo, siendo así que la base imponible no habría incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido ingresado si el vehículo se hubiera alquilado en el primer Estado.*