SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 8 de mayo de 2008 *

En los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07,

que tienen por objeto peticiones de decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, presentadas por la Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia), mediante resoluciones de 13 de diciembre de 2006, recibidas en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2007, en los procedimientos entre

Ecotrade SpA

y

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus y A. Ó Caoimh, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de enero de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Ecotrade SpA, por los Sres. A. Lovisolo y N. Raggi, avvocati;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. A. Pantazi-Lambrou, en calidad de agente;

— en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 17, 18, apartado 1, letra d), 21, apartado 1, y 22 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 su versión modificada por la Directiva 2000/17/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2000 (DO L 84, p. 24; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esas peticiones fueron presentadas en el marco de dos litigios entre Ecotrade SpA (en lo sucesivo, «Ecotrade») y la Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (en lo sucesivo, «Agenzia») respecto a varias liquidaciones con requerimiento de pago emitidas por esta última, que rectificaron, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), las declaraciones fiscales formuladas por dicha sociedad relativas a los ejercicios 2000 y 2001.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 En lo que atañe al derecho a deducir, el artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva, según la versión resultante del artículo 28 séptimo, apartado 1, de esa misma Directiva, dispone:

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

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo […].»

4 Según el apartado 6 del mismo artículo 17, hasta que el Consejo determine qué gastos no conllevarán el derecho a la deducción del IVA, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, puntualizando que se excluyen en todo caso del derecho de deducción del IVA los gastos que no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. El apartado 7 del mismo artículo permite a los Estados miembros, con sujeción al procedimiento de consulta previsto por el artículo 29 de dicha Directiva, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones, por razones coyunturales, algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes.

5 Conforme al artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 octavo de ésta, en el régimen interior, el destinatario de un servicio comprendido, en particular, en el artículo 28 *ter,* parte C, de la misma Directiva será deudor del IVA cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. El artículo 28 *ter,* parte C, al que se hace remisión de tal forma, contempla los «servicios intracomunitarios de transporte de bienes». Ese régimen, que además es aplicable a otros servicios, se conoce comúnmente con la denominación usual de «autoliquidación».

6 En lo que se refiere a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir en circunstancias como las descritas en el apartado anterior, el artículo 18, apartado 1,

letra d), de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 séptimo, apartado 2, de la misma Directiva, dispone que, para poder ejercitar dicho derecho, el sujeto pasivo deberá cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.

7 El artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, está redactado como sigue:

«2. 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, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.»

8 Por otra parte, el artículo 22 de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 *nono* de ésta, enuncia determinadas obligaciones que incumben al sujeto pasivo. Entre éstas figura la prevista en el apartado 2, letra a), de dicho artículo 22, en virtud de la cual los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal, así como la enunciada en el apartado 4, letras a) y b), del mismo artículo, según la cual el sujeto pasivo está obligado a presentar una declaración dentro del plazo fijado, en la que deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar.

9 Por último, los apartados 7 y 8 de dicho artículo 22 establecen lo siguiente:

«7. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas consideradas deudores del impuesto en lugar de un sujeto pasivo establecido en el extranjero […], de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, letras a) y b), cumplan las referidas obligaciones de declaración y de pago.

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

La normativa nacional

10 En el Derecho italiano, las disposiciones pertinentes en materia de IVA están contenidas, en lo esencial, por un lado, en el Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se crea y regula el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario de la GURI nº 292, de 11 de noviembre de 1972), modificado en varias ocasiones (en lo sucesivo, «DPR nº 633/72»), y por otro, en el Decreto-ley nº 331, de 30 de agosto de 1993 (GURI nº 203, de 30 de agosto de 1993; en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 331/93»).

11 El artículo 17, párrafo tercero, primera frase, del DPR nº 633/72 dispone:

«Las obligaciones relativas a […] las prestaciones de servicios efectuadas en el territorio del Estado por operadores residentes […] han de ser satisfechas por los cesionarios o comitentes, residentes en el territorio del Estado, que […] utilizan los servicios en el ejercicio de empresas, artes o profesiones.»

12 El artículo 19, párrafo primero, del DPR nº 633/72 prevé:

«[…] El derecho a la deducción del impuesto sobre los bienes y servicios adquiridos o importados nace en el momento en que el impuesto se hace exigible y puede ejercitarse, a más tardar, en la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquél en el que nació el derecho a deducir y en las condiciones existentes en el momento en que nació el propio derecho.»

13 Según el artículo 23, titulado «Registro de facturas», apartados 1 y 2, del DPR nº 633/72, el contribuyente debe anotar las facturas emitidas en un registro *ad hoc* en el plazo de quince días, indicando respecto a cada factura el número secuencial y la fecha de emisión, el importe imponible de la operación o de las operaciones y el importe del IVA, desglosados según el tipo impositivo aplicable, así como la empresa, la denominación o la razón social del cesionario del bien o del comitente del servicio, o, en los supuestos previstos por el artículo 17, apartado 3, del mismo Decreto, el nombre del cedente o del prestador.

14 Bajo el título «Registro de adquisiciones», el artículo 25, apartado 1, del DPR nº 633/72 obliga a los contribuyentes a numerar en orden sucesivo las facturas y los resguardos aduaneros relativos a los bienes y a los servicios adquiridos o importados

en el ejercicio de su actividad empresarial, incluidas las facturas emitidas en virtud del artículo 17, apartado 3, del mismo Decreto, y a anotarlas en un registro antes de la liquidación periódica o de la declaración anual en la que el contribuyente ejercite el derecho a deducir el IVA correspondiente a esas facturas.

15 Según el artículo 47, apartado 1, del Decreto-ley nº 331/93, titulado «Registro de operaciones intracomunitarias», las facturas referidas, en especial, a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes y a las prestaciones conexas con éstas deben anotarse de manera diferenciada, dentro del mes siguiente a su recepción o posteriormente, pero en todo caso dentro de los quince días a partir de su recepción, en el registro de facturas emitidas, previsto en el artículo 23, apartado 1 y 2, del DPR nº 633/72, así como en el registro de adquisiciones, previsto en el artículo 25, apartado 1, del mismo Decreto, con referencia, respectivamente, al mes de su recepción o de su emisión.

16 Por último, el artículo 57, párrafo primero, primera frase, del DPR nº 633/72 dispone:

«Los actos relativos a las rectificaciones y a las liquidaciones con requerimiento de pago […] deben ser notificados, so pena de caducidad, antes del 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquél en que fue presentada la declaración.»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

17 Ecotrade es una sociedad anónima italiana, especializada en el comercio de escoria granulada de alto horno y de otros aditivos, en particular de yeso sintético y de cenizas, utilizados en la producción de cemento.

18 Durante los ejercicios 2000 y 2001 Ecotrade contrató con operadores no establecidos en Italia el transporte de esos materiales desde Italia a otros Estados miembros de la Comunidad Europea. En las facturas emitidas por dichos operadores como consecuencia de los servicios prestados a Ecotrade, describieron éstos como consistentes, bien en «fletamento de buques», bien en «transportes» (en lo sucesivo, «operaciones controvertidas»). Sin embargo, esas facturas no indicaban el importe del IVA, y algunas de ellas mencionaban que esas operaciones estaban exentas.

19 Ecotrade consideró, así pues, que las operaciones controvertidas no estaban sujetas al IVA. Por consiguiente, sólo anotó las facturas relativas a dichas operaciones en el registro de adquisiciones, y no en el de facturas emitidas, con exención del IVA. El IVA correspondiente a esas operaciones no figuraba por tanto en las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade relativas a los ejercicios 2000 y 2001.

20 Con ocasión de una inspección practicada durante el año 2004, l'Agenzia consideró que las operaciones controvertidas constituían servicios de transporte intracomunitario de bienes, sujetos al IVA, y que les era aplicable el régimen de autoliquidación, lo que Ecotrade no rebatió, salvo respecto a una factura. L'Agenzia apreció también que esa sociedad no había cumplido las exigencias contables inherentes a ese régimen de autoliquidación, ya que las facturas controvertidas se habían anotado únicamente en el registro de adquisiciones, y no en el de facturas emitidas.

21 Por tanto, mediante varias liquidaciones con requerimiento de pago l'Agenzia rectificó, a los efectos del IVA, las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade relativas a los ejercicios 2000 y 2001, y requirió el pago de las cuotas tributarias no declaradas, por un importe total cercano a 321.000 euros, aplicando sanciones por cuantía de 361.000 euros aproximadamente.

22 Posteriormente, l'Agenzia consideró que se había extinguido el derecho a deducir de Ecotrade, dado que esa sociedad no lo había ejercitado dentro del plazo de dos años calculado a partir del momento en el que dicho impuesto fue exigible, según dispone el artículo 19, párrafo primero, segunda frase, del DPR nº 633/72, mientras que en cambio estaba en curso el plazo para que la Administración fiscal recaudara el IVA correspondiente a los servicios en cuestión, dado que, en virtud del artículo 57, párrafo primero, del citado Decreto, los actos relativos a las rectificaciones y a las liquidaciones con requerimiento de pago pueden ser notificados dentro de un plazo de cuatro años calculado a contar desde la presentación de las declaraciones fiscales relativas a los impuestos controvertidos.

23 Mediante diversos recursos interpuestos el 13 de febrero de 2005 ante la Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade impugnó las liquidaciones con requerimiento de pago en cuestión y solicitó su anulación. Para justificar la práctica contable que había aplicado, dicha sociedad sostuvo que las facturas relativas a las operaciones controvertidas se habían anotado debidamente en el registro de adquisiciones, pero que, debido a que dichas operaciones habían sido erróneamente consideradas exentas del IVA, esas facturas no se habían anotado en el registro de facturas emitidas. Sin embargo, esa irregularidad no debería haber obstaculizado el ejercicio del derecho a deducir, puesto que no había nacido ninguna deuda a favor de la Administración fiscal. En consecuencia, en el caso de que se trata es inaplicable cualquier limitación temporal del derecho a deducir.

24 L'Agenzia replicó ante el tribunal remitente que Ecotrade debería haber emitido una «autofactura» de las operaciones controvertidas, calcular el IVA devengado, anotar dicha factura en el registro de facturas emitidas así como en el registro de adquisiciones, de modo que habría obtenido un crédito de IVA a los efectos de la deducción del impuesto soportado. Según ese método, el IVA adeudado no es pagado efectivamente por el comitente, dado que se compensa con el IVA correspondiente constitutivo de crédito a su favor. Ahora bien, el derecho a deducir debe ejercitarse en el plazo establecido, bajo sanción de caducidad. Por tanto, Ecotrade, que no observó el procedimiento contable previsto por la normativa nacional, está obligada al pago del IVA adeudado, a la vez que ha perdido el derecho a deducirlo a causa de la caducidad consumada.

25 En esas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Genova decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que están formuladas en términos idénticos en los dos asuntos C-95/07 y C-96/07:

«1) ¿La interpretación correcta de los artículos 17, 21, apartado 1, y 22 de la Sexta Directiva […] se opone a una normativa nacional, en este caso, el artículo 19 del DPR nº 633/72, que limita el ejercicio del derecho a deducir el IVA, adeudado por un sujeto pasivo en el marco del ejercicio de su actividad empresarial, a un plazo (de dos años), sancionando la inobservancia de éste con la caducidad del mencionado derecho, en particular, en los casos en los que la sujeción al IVA de la adquisición del bien o del servicio resulta de la aplicación del mecanismo de autoliquidación, que permite a la Administración exigir el pago del impuesto durante un plazo (de cuatro años, con arreglo al artículo 57 del DPR nº 633/72) superior al previsto a favor del empresario para practicar la deducción, empresario cuyo derecho ha caducado por la expiración de ese último plazo?

2) ¿La interpretación correcta del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva […], se opone a una normativa nacional que al regular las «formalidades» previstas por dicho artículo mediante el mecanismo de autoliquidación, regulado conjuntamente por el artículo 17, apartado 3, y los artículos 23 y 25 del DPR nº 633/72, puede imponer (sólo en perjuicio del contribuyente) el respeto de un límite temporal —como prevé el artículo 19 del DPR nº 633/72— para el ejercicio del derecho a deducir establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva?»

26 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 27 de abril de 2007, los asuntos C-95/07 y C-96/07 fueron acumulados a efectos de la fase escrita y oral así como de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

27 Ecotrade alega que la Sexta Directiva no somete el derecho a deducir a ningún límite temporal, dado que el régimen del IVA en su conjunto, basado en el principio de neutralidad, está concebido para asegurar en todos los casos ese derecho fundamental del sujeto pasivo, inherente al conjunto del régimen fiscal del IVA. Además, la normativa nacional controvertida en los asuntos principales no puede justificarse invocando los artículos 17, apartados 6 y 7, y 22, apartados 7 y 8, de dicha Directiva, que no son aplicables en los litigios principales.

28 En lo que respecta a las «formalidades» establecidas por los Estados miembros, en aplicación del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, que el sujeto pasivo debe cumplir para poder ejercitar el derecho a deducir en el marco del régimen de autoliquidación, Ecotrade mantiene que esas formalidades no pueden ser desproporcionadas ni incompatibles con el mecanismo general del IVA. En consecuencia, la observancia de tales formalidades no puede originar la pérdida definitiva del derecho a deducir del sujeto pasivo. En cualquier caso, la limitación del derecho a deducir según el Derecho italiano no es proporcionada, debido a que la Administración fiscal dispone de un plazo para rectificar las declaraciones erróneas más amplio que el plazo concedido al sujeto pasivo para solicitar la deducción.

29 Los Gobiernos italiano y chipriota ponen de relieve que el plazo previsto para ejercitar el derecho a deducir constituye una formalidad que los Estados miembros pueden establecer en virtud de los artículos 18, apartados 1, letra d), y 3, así como 22, apartado 8, de la Sexta Directiva. Dicho artículo 18 no contiene ninguna disposición opuesta a la plena facultad de los Estados miembros para fijar los límites temporales de la deducción. Según el apartado 2 del citado artículo 18, que hace referencia al «mismo período», el ejercicio del derecho a deducir debe tener lugar con la mayor

prontitud posible, de modo que si el sujeto pasivo no ejerce su derecho a deducir durante dicho período, su facultad para hacerlo posteriormente puede someterse a requisitos que los Estados miembros pueden imponer en virtud del apartado 3, del mismo artículo 18.

30 Además, los citados Gobiernos consideran que el plazo fijado para que la Administración pueda recaudar el impuesto no puede ser igual al concedido al sujeto pasivo para ejercer su derecho a deducir, por motivos objetivos y prácticos, dado que la Administración necesita tiempo, tras la presentación de la declaración fiscal, para examinarla y verificar su contenido.

31 Por otra parte, el Gobierno italiano reconoce que los Estados miembros deben respetar el principio de efectividad, de forma que el ejercicio del derecho a deducir no resulte imposible o excesivamente difícil. Sostiene no obstante que el plazo de dos años es en ese sentido plenamente adecuado.

32 La Comisión de las Comunidades Europeas considera que la deducción debe practicarse respetando los plazos previstos en materia fiscal. Por tanto, su ejercicio no puede demorarse indefinidamente. De ello deduce que la fijación de plazos de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir no es incompatible con los objetivos pretendidos por la Sexta Directiva, siempre que dichos plazos no sean menos favorables que los previstos para el ejercicio de derechos análogos en materia fiscal (principio de equivalencia) y que no puedan hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). De ello deduce que no se respeta el principio de equivalencia, ya que la normativa controvertida en los asuntos principales concede a la Administración fiscal un plazo de cuatro años para realizar las rectificaciones y la recaudación, en tanto que prevé un plazo de sólo dos años para la deducción del IVA satisfecho. Por lo que respecta al principio de efectividad la Comisión destaca que un plazo de caducidad bienal para el ejercicio del derecho a deducir podría por esos mismos motivos hacer excesivamente difícil el ejercicio de tal derecho.

33 Además, la Comisión considera que sería del todo excesivo y desproporcionado que el Estado miembro interesado pretendiera enriquecerse indebidamente basándose en la inobservancia de meras formalidades contables, aun si tiene que reconocerse que dicho Estado está facultado para sancionar las irregularidades en cuestión de forma apropiada.

34 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia resolviera que el artículo 19 del DPR nº 633/72 no es compatible con la Sexta Directiva, el Gobierno chipriota propone que los efectos temporales de la sentencia que se dictará se limiten de modo que la misma sólo se aplique al período temporal posterior a su pronunciamiento.

Respuesta del Tribunal de Justicia

35 Con carácter previo, procede señalar que las cuestiones del Tribunal remitente tratan de determinar si los artículos 17, 18, apartado 1, letra d), 21, apartado 1, y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional como la controvertida en los litigios principales que, en caso de aplicación del régimen de autoliquidación, somete el ejercicio del derecho a deducir el IVA a un plazo de caducidad inferior al plazo del que dispone la Administración tributaria para la recaudación del impuesto.

36 Sin embargo, de la resolución de remisión resulta que en esencia los litigios principales nacen de la irregularidad contable cometida por Ecotrade, a saber, la anotación errónea de las operaciones de las que se trata sólo en el registro de adquisiciones exentas del IVA, irregularidad ésa que vició también las declaraciones fiscales del IVA formuladas por esa sociedad, lo que condujo a la Agenzia a realizar una rectificación de esas declaraciones. Este supuesto es claramente diferente del caso en el que el contribuyente, conocedor del carácter imponible de una entrega, omite, por tardanza o negligencia, solicitar la deducción del IVA soportado en el plazo previsto por la normativa nacional.

37 Hay que recordar al respecto que según reiterada jurisprudencia incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones [véanse, en particular, las sentencias de 2 de febrero de 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, denominada «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, apartado 7; de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, de 7 de septiembre de 2004, Trojani, C-456/02, Rec. p. I-7573, apartado 38, así como la de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, Rec. p. I-3967, apartado 25].

38 Por tanto, procede reformular las cuestiones planteadas por el tribunal remitente, que deben examinarse conjuntamente, en el sentido de que ese tribunal pregunta, en primer lugar, si los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, y 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se oponen, por un lado, a la fijación de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, como el previsto por la normativa nacional controvertida en los asuntos principales, en caso de aplicación del régimen de autoliquidación (en lo sucesivo, «plazo de caducidad»), y en segundo lugar, si los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la misma Directiva se oponen a una práctica de rectificación de las declaraciones y de recaudación del IVA que sanciona una irregularidad contable y declarativa, como la que es objeto de los litigios principales, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del citado régimen de autoliquidación (en lo sucesivo, «práctica de rectificación y de recaudación»).

Sobre el plazo de caducidad

39 Hay que destacar de entrada que un sujeto pasivo del IVA, por su condición de destinatario de servicios, puede invocar el derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec. p. I-3303, apartado 37). Según reiterada jurisprudencia el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

40 También conforme a reiterada jurisprudencia este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en especial las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 a 17; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

41 En efecto, como resulta del texto del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir se ejercita, en principio, «en el curso del mismo período» que el de nacimiento del citado derecho.

42 Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

43 De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

44 Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida.

45 En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.

46 Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-8415, apartado 52).

47 En lo que atañe al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni, por otra parte, tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo de caducidad previsto por el artículo 19, párrafo primero, del DPR nº 633/72 no respete ese principio.

48 En cuanto al principio de efectividad, procede destacar que un plazo de caducidad de dos años, como el controvertido en los litigios principales, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

49 Procede también examinar si esa conclusión resulta desvirtuada por el hecho de que, según la normativa nacional, la Administración fiscal dispone de un plazo para recaudar el IVA adeudado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para solicitar la deducción del impuesto.

50 Hay que subrayar al respecto que la Administración fiscal sólo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible y determinar las deducciones que

proceda operar a partir del momento en el que recibe la declaración fiscal del sujeto pasivo. En caso de inexactitud de la declaración, o si ésta se revela incompleta, la Administración fiscal sólo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado (véase en ese sentido la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 32).

51 En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33).

52 Por tanto, un plazo de caducidad como el controvertido en los asuntos principales no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado superior al plazo concedido al sujeto pasivo para ejercer dicho derecho.

53 Esta conclusión sigue siendo válida cuando se aplica el régimen de autoliquidación, como en los litigios principales. En efecto, el artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva es también aplicable a dicho régimen. Ello resulta inequívocamente del texto de esas disposiciones, que remiten ambas expresamente al apartado 1 de dicho artículo, que prevé en la letra d) el supuesto de la autoliquidación.

54 A la luz de lo antes expuesto, procede responder al tribunal remitente que los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos

principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.

Sobre la práctica de la rectificación y de la recaudación

55 Hay que examinar la cuestión de si la Sexta Directiva se opone a una práctica de rectificación y de recaudación que sanciona una irregularidad contable, consistente, como se ha recordado en el apartado 36 de la presente sentencia, en la anotación errónea de las operaciones controvertidas sólo en el registro de adquisiciones exentas del IVA, irregularidad que también vició las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

56 Debe precisarse al respecto que, conforme al régimen de autoliquidación establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, Ecotrade, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público.

57 No obstante, cuando es aplicable el régimen de autoliquidación, como en los asuntos principales, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros para establecer formalidades que el sujeto pasivo debe cumplir para poder ejercer su derecho a deducir.

58 De la aplicación de una formalidad de esa clase, establecida en el Derecho italiano, en particular por el artículo 47, apartado 1, del Decreto-ley nº 331/93, resulta que Ecotrade debería haber emitido una «autofactura» por las operaciones controvertidas y anotado de manera diferenciada dicha autofactura, así como la factura emitida por el prestador de los servicios de que se trata, en el registro de facturas emitidas y en el de adquisiciones, de forma que habría dispuesto de un crédito de IVA correspondiente precisamente al impuesto adeudado.

59 Además, según el artículo 22, apartados 2 y 4, de la Sexta Directiva los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal, y presentar una declaración en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y el de las deducciones a practicar. A fin de asegurarse de que los sujetos pasivos cumplan esas obligaciones, el apartado 7 del mismo artículo 22 autoriza a los Estados miembros para adoptar las medidas necesarias con ese objeto, incluso en el caso de autoliquidación.

60 Pues bien, en los litigios principales es objeto de controversia una vulneración por Ecotrade de sus obligaciones derivadas, por una parte, de las formalidades establecidas por la normativa nacional en aplicación del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva y, por otra parte, de sus obligaciones de contabilidad y de declaración, derivadas respectivamente del artículo 22, apartados 2 y 4, de la misma Directiva (en lo sucesivo, «vulneración de obligaciones contables»).

61 Debe, por tanto, examinarse si dicha vulneración puede ser válidamente sancionada con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

62 En lo que atañe a las obligaciones que derivan del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, si bien es cierto que esta disposición permite que los Estados

miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir.

63 En efecto, siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase por analogía la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 31).

64 Por consiguiente, puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 51).

65 Igual criterio es válido respecto al artículo 22, apartados 7 y 8, de la Sexta Directiva, en virtud del cual los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurarse de que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones de declaración y pago, o podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude.

66 En efecto, aun cuando esas disposiciones permiten que los Estados miembros adopten determinadas medidas, éstas no deben sin embargo ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados en el anterior apartado. Por tanto tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema

común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47, así como Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 52).

67 Pues bien, una práctica de rectificación y de recaudación, como la controvertida en los asuntos principales, que sanciona la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones en el sentido del artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva, siendo así que el Derecho comunitario no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción a fin de castigar la vulneración de dichas obligaciones.

68 Dicha práctica va también más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la Administración fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véase por analogía la sentencia Gabalfrisa y otros, antes citada, apartados 53 y 54).

69 Dicha práctica de rectificación y de recaudación tampoco puede justificarse al amparo del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva. En efecto, esas dos disposiciones no son de aplicación en una situación como la que es objeto de los dos asuntos principales, ya que enuncian la existencia misma del derecho a deducir, y no las modalidades del ejercicio de éste. Por lo demás, ese apartado 6 sólo se aplica a los gastos que no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. En cuanto a la facultad de la que disponen los Estados miembros en virtud del citado apartado 7, basta poner de relieve que dichos Estados sólo pueden invocarla si previamente han procedido a la consulta prevista por el artículo 29 de la misma Directiva (véanse en ese sentido las sentencias de 8 de enero

de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartados 61 a 63, así como la de 14 de septiembre de 2006, Stradasfalti, C-228/05, Rec. p. I-8391, apartado 29), lo que, según los autos, no ha hecho la República Italiana.

70 Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por Ecotrade de sus obligaciones contables sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

71 En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la sentencia Collée, antes citada, apartado 39).

72 Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y de recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1,

letra d), y, por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

73 Habida cuenta de la respuesta dada en el apartado 54 de la presente sentencia, no ha lugar a resolver sobre la propuesta del Gobierno chipriota de limitar los efectos temporales de la presente sentencia.

Costas

74 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), 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, en su versión modificada por la Directiva 2000/17/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2000, no se oponen a una normativa nacional que prevé**

un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.

2) No obstante, los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2000/17, se oponen a una práctica de rectificación y de recaudación del impuesto sobre el valor añadido que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

Firmas