

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 16 de octubre de 2003¹

I. Introducción

1. El presente procedimiento se refiere a una cuestión relativa a la normativa del impuesto sobre el valor añadido que reviste una gran importancia práctica. Se trata de si la deducción de las cuotas soportadas puede efectuarse de tal modo que surta efectos en relación con el ejercicio en el que nace el derecho a deducir o sólo en relación con el ejercicio en el que el empresario recibe la factura.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

2. La norma pertinente es 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,² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3. El devengo y la exigibilidad del impuesto están regulados en el título VII de la Sexta Directiva. El artículo 10, apartado 2, párrafo primero, tiene el siguiente tenor:

«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.»

4. El artículo 17 regula el nacimiento y alcance del derecho a deducir las cuotas soportadas del impuesto. Sus apartados 1 y 2, letra a), tienen el siguiente tenor:

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

¹ — Lengua original: alemán.

² — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; modificada en varias ocasiones.

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

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.

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 [...]»

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el apartado 3 del artículo 4, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

5. El artículo 18 regula las modalidades de ejercicio del derecho a deducir. Sus apartados 1 y 2 establece, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

6. El artículo 22 establece, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3 [...]

«3. a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.

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.

[...]

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.

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.

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.

6. Los Estados miembros estarán facultados para pedir al sujeto pasivo que presente una declaración en la que se recojan todos los datos enunciados en el apartado 4 y que se refieran al conjunto de las operaciones efectuadas durante el año precedente. Esta declaración deberá incluir igualmente todos los elementos necesarios para las regularizaciones eventuales.»

B. Derecho nacional

En la declaración deberán figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del

7. Entre la legislación nacional se aplica la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley alemana del

impuesto sobre el volumen de negocios de 1999; en lo sucesivo, «UStG»). En el artículo 15, apartado 1, número 1, de la UStG se dispone, bajo el título «Derecho a deducir», lo siguiente:

«El empresario podrá deducir, en concepto de cuotas soportadas, las siguientes cantidades:

1. El impuesto especificado por separado en las facturas a que se refiere el artículo 14 por las entregas u otras prestaciones efectuadas por otros empresarios para su empresa. Cuando la cuota del impuesto especificada por separado corresponda a un pago efectuado antes de realizar dichas operaciones, será deducible desde el momento en que se disponga de la factura y se haya efectuado el pago.»

8. El artículo 16, apartado 1, frases segunda y tercera, de la UStG tiene el siguiente tenor:

«[...] el período impositivo estará constituido por el año civil. Para la liquidación del impuesto se tomará como base el volumen total de las operaciones realizadas con arreglo al artículo 1, apartado 1, números 1 a 3 y 5 siempre que el importe se haya generado durante el período impositivo y sea exigible.»

9. El artículo 16, apartado 2, primera frase, de la UStG tiene el siguiente tenor:

«Del impuesto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 deberán restarse las cuotas soportadas durante el período impositivo deducibles con arreglo al artículo 15.»

10. En las Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (Directrices relativas a la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 2000) se dispone, en el punto 192, apartado 2, segunda frase, lo siguiente:

«Si la recepción de la prestación y de la factura se produce en dos momentos distintos se admitirá la deducción de las cuotas soportadas en el período impositivo en el que se cumplan por primera vez ambos requisitos».

11. Con arreglo a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, el derecho a deducir las cuotas soportadas nace en el período de liquidación en el que se cumplan todos los requisitos para acceder a dicho derecho con arreglo al artículo 15, apartado 1, número 1, de la UStG. Entre estos requisitos se encuentra el de poseer una factura en la que se especifique por separado el impuesto sobre el volumen de negocios. De acuerdo con este criterio, Terra no podía practicar (con efectos retroactivos) la deducción de las cuotas soportadas en relación con el ejercicio controvertido de 1999, en el que todavía no había recibido las facturas correspondientes.

III. Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

12. Terra Baubedarf-Handel GmbH (en lo sucesivo, «Terra») pretende regularizar su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 1999 (ejercicio controvertido) de tal modo que se le reconozca un incremento de las cantidades deducibles en concepto de cuotas soportadas por importe de 3.248,10 DEM. Las prestaciones de servicios correspondientes fueron recibidas por Terra en 1999. Las facturas correspondientes fueron expedidas en diciembre de 1999, pero no fueron recibidas por Terra hasta enero de 2000.

13. El Finanzamt Osterholz-Scharmbeck no reconoció el derecho a deducir las cuotas soportadas correspondientes a dichas facturas en el ejercicio controvertido. En apoyo de su resolución se remitió al tenor del artículo 15, apartado 1, número 1, de la UStG. Con arreglo a dicha disposición, para poder deducir las cuotas soportadas se requiere haber obtenido los bienes o la prestación de servicios y haber recibido la factura correspondiente. De acuerdo con la instrucción contenida en el punto 192, apartado 2, segunda frase, de las Directrices relativas a la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 2000, cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios y la recepción de la factura se producen en períodos impositivos diferentes, la deducción de las cuotas soportadas sólo puede efectuarse en relación con el período impositivo en el que se cumplieran por primera vez ambos requisitos. Éste es el

ejercicio tributario de 2000, ya que Terra no recibió las facturas hasta el año 2000.

14. Ni la reclamación presentada ni el posterior recurso de alzada prosperaron. El Finanzgericht confirmó la postura del Finanzamt. Mediante su recurso de casación (Revision alemana), autorizado por el Finanzgericht por tratarse de un procedimiento que sienta precedente, Terra alegó, fundamentalmente, lo siguiente: la sentencia impugnada limita temporalmente de forma indebida su derecho a deducir las cuotas soportadas, que le han sido facturadas. Por tanto, infringe la Sexta Directiva. Consecuentemente, Terra solicita la anulación de la sentencia dictada en primera instancia y de las resoluciones impugnadas y que se le permita incrementar las cantidades deducidas en concepto de cuotas soportadas en la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 1999 por importe de 3.248,10 DEM.

15. El Bundesfinanzhof alberga dudas sobre si esta situación jurídica nacional es conforme con el Derecho comunitario y con la legislación de los demás Estados miembros relativa a la deducción de las cuotas soportadas.

16. Por un lado, según el Bundesfinanzhof el Tribunal de Justicia ha declarado que, con arreglo a la Sexta Directiva, el sujeto pasivo tiene «derecho [...] a deducir de inmediato». Por otro lado, el artículo 17 sólo se refiere a la existencia misma del derecho a deducción, mientras que los requisitos para el ejercicio de dicho derecho se regulan en el artículo 18.

17. Ciertamente, el Bundesfinanzhof no alberga ninguna duda de que, en el caso objeto de litigio, el derecho de la demandante a deducir las cuotas soportadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva nació en el ejercicio de 1999 y que, de conformidad con el artículo 18, dicho derecho sólo podía ejercerlo en el ejercicio de 2000. Sin embargo, según el Bundesfinanzhof resulta dudoso si este derecho a la deducción de las cuotas soportadas podía o debía invocarse ya con efectos en relación con el período impositivo de 1999. El artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva podría tener que interpretarse en el sentido de que dicha disposición se limita a regular los requisitos para el ejercicio del derecho a deducción, sin determinar, sin embargo, en relación con qué período impositivo debe o puede practicarse la deducción.

18. Por esta razón, mediante resolución de 21 de marzo de 2002 el Bundesfinanzhof suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede el sujeto pasivo ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas únicamente en relación con el año civil en el que llegue a su poder la factura con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, o el derecho a la deducción debe ejercerse siempre (aunque sea con efectos retroactivos) en relación con el año civil en el que dicho derecho haya nacido, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE?»

IV. Sobre la cuestión prejudicial

A. Principales alegaciones de las partes

19. Todas las partes aceptan la distinción entre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Tampoco se discute que, para el ejercicio de dicho derecho, se requiere la posesión de la factura o de un documento que produzca sus efectos.

20. *Terra* sostiene que el derecho a practicar la deducción de las cuotas soportadas surte efectos en relación con el período de liquidación en el que haya nacido el derecho a la deducción. Según afirma, del principio de neutralidad fiscal se desprende que la deducción debe reconocerse en relación con ese mismo período, a saber, el período en el que nace el derecho. De lo contrario, el consiguiente abono en cuenta en favor de la Administración tributaria supondría una carga para el sujeto pasivo. Igualmente se evita que la neutralidad fiscal pueda verse menoscabada de manera casual.

21. Según *Terra*, la deducción inmediata sólo puede garantizarse, desde un punto de vista técnico, mediante la práctica de una deducción retroactiva. En su opinión, denegar la práctica de deducciones retroactivas sería desproporcionado. Por lo demás, los Estados miembros carecen de potestad para ello. Por último, la posibilidad de practicar deducciones retroactivas protege a los sujetos pasivos contra actuaciones lesivas ajenas a su voluntad, como modificaciones de la situación jurídica producidas entre tanto o el hecho de que el emisor de la factura pueda fijar la fecha de ésta.

22. Según Terra, tampoco las demás versiones lingüísticas son mucho más claras ni excluyen la práctica de deducciones retroactivas. En determinados Estados miembros, concretamente en Dinamarca y en Suecia, dicha posibilidad está prevista incluso de manera expresa.

23. Según Terra, la problemática derivada de la denegación de la posibilidad de practicar deducciones retroactivas se plantea también en relación con la devolución de otros impuestos. En la medida en que dicha denegación se desprenda del Derecho procesal nacional, cabe preguntarse si es contraria al Derecho comunitario.

24. Tampoco las dificultades que crean en la práctica se oponen a las deducciones retroactivas. Ni siquiera es necesario que la posibilidad de practicar deducciones retroactivas esté prevista de manera expresa. Por el contrario, lo que sí debería estar expresamente previsto es su exclusión.

25. Por tanto, Terra llega a la conclusión de que el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas se aplica siempre en relación con el período en el que ha nacido dicho derecho.

26. En cambio, las demás partes sostienen que el período en relación con el cual debe practicarse la deducción coincide con el período correspondiente a la declaración y no con el período en el que ha nacido el derecho a la deducción.

27. El *Gobierno alemán* y la *Comisión* fundan esa opinión en el tenor del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva. Debido a la falta de claridad de la versión lingüística alemana, se remiten a otras versiones lingüísticas.

28. El Gobierno alemán funda también la coincidencia de ambos períodos en consideraciones sistemáticas. Así, en su opinión la deducción retroactiva de las cuotas soportadas entra en conflicto con el principio de neutralidad fiscal, como también indica el Gobierno francés. En efecto, de aceptarse las deducciones retroactivas en determinados casos debería denegarse la deducción de las cuotas soportadas.

29. A su vez, la Comisión refuta la tesis de Terra según la cual los principios de neutralidad y de proporcionalidad exigen admitir la posibilidad de practicar deducciones retroactivas. Según afirma, una eventual modificación de la situación jurídica entre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas tampoco plantea problemas, ya que, una vez nacido el derecho a la deducción, el sujeto pasivo no puede ser privado del mismo.

30. Por otro lado, tanto el *Gobierno francés* y el Gobierno alemán como la Comisión se remiten a las consecuencias negativas que tendrían las deducciones retroactivas para la efectividad de los controles del sistema del impuesto sobre el valor añadido. El Gobierno alemán se pronuncia también contra el reconocimiento al sujeto pasivo de un derecho de elección.

31. En opinión de la Comisión, la posibilidad de practicar deducciones retroactivas debería estar prevista de manera expresa.

34. Con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios al sujeto pasivo con derecho a deducir.⁵

B. *Apreciación*

32. En primer lugar, procede remitirse a la distinción, claramente efectuada también en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,³ entre la existencia del derecho a deducción regulada en el artículo 17 de la Sexta Directiva y el ejercicio de dicho derecho, cuyos requisitos se regulan en el artículo 18.

35. Así pues, mientras que el derecho a deducir nace en el momento de efectuarse la prestación, tal derecho sólo puede ejercerse de conformidad con el artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando el sujeto pasivo posee una factura o un documento que produzca sus efectos.⁶

33. Como acertadamente observa el Bundesfinanzhof, esta distinción no se estableció hasta la Sexta Directiva. Sin embargo, el artículo 15, apartado 1, de la UStG se remonta todavía a una Directiva anterior, a saber, la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido,⁴ y tampoco fue adaptado a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

36. Para determinar el período determinante a efectos del presente procedimiento prejudicial, a saber, el período en relación con el cual puede o debe practicarse la deducción de las cuotas soportadas, procede basarse en el tenor del artículo 18 de la Sexta Directiva.

37. A este respecto, varias de las partes que intervinieron en el procedimiento señalaron la ambigüedad de la versión alemana del artículo 18, apartado 2. Con arreglo a una posible interpretación del mismo, la remi-

5 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 36.

6 — Sentencias de 14 de julio de 1998, Jeunehomme y otros (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), apartado 14, y de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec. p. I-6257), apartado 22.

3 — Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartado 71.

4 — DO L 1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6.

sión al apartado 1 podría entenderse en el sentido de que el sujeto pasivo, si bien debe esperar a recibir la factura para poder ejercer el derecho a la deducción, puede practicar ésta, sin embargo, con carácter retroactivo. Con arreglo a otra posible interpretación, la deducción de las cuotas soportadas debe practicarse en relación con el período correspondiente a la declaración, es decir, en relación con el período en el que la factura llegó al poder del sujeto pasivo.

38. Las medidas de adaptación del Derecho interno adoptadas por los Estados miembros no pueden tener ninguna trascendencia jurídica para la interpretación de una Directiva. En efecto, ello produciría el resultado contrario al que se persigue mediante el principio de interpretación conforme a las directivas.

39. Habida cuenta de esta falta de claridad del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva en la versión de la lengua del procedimiento principal y, por consiguiente, también del presente procedimiento prejudicial, procede remitirse a las demás versiones lingüísticas. En situaciones como ésta, el Tribunal de Justicia se rige, a este respecto, por las versiones lingüísticas de las disposiciones que deben interpretarse vinculantes en la fecha de adopción de la Sexta Directiva.⁷

40. En el caso del artículo 18 de la Sexta Directiva se trata —además de la versión alemana— de las versiones danesa, inglesa,

francesa, italiana y neerlandesa. Estas versiones lingüísticas parecen indicar que, para poder ejercer el derecho a deducción, deben concurrir ambos requisitos: el nacimiento del derecho y la posesión de la factura. Así pues, entre el período correspondiente a la declaración y el período en relación con el cual se practica la deducción existe una correspondencia o coincidencia temporal.

41. Sin embargo, en favor de las deducciones retroactivas y en contra del criterio según el cual un sujeto pasivo sólo puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en relación con el período en el que llegue a su poder la factura, es decir, con el período correspondiente a la declaración, cabría aducir la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁸ según la cual el derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede ejercerse *de inmediato*.

42. En favor de que esta inmediatez no sólo se refiere al nacimiento del derecho, sino también a su ejercicio, cabe aducir, por un lado, las sentencias que han constituido dicha jurisprudencia. En efecto, en dichas sentencias el Tribunal de Justicia se remitió de manera expresa a los artículos 17 y siguientes, es decir, no sólo a la normativa relativa al nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino también a la relativa a su ejercicio.

8 — Sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 27; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfria y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 47, y Breitsohl, citada en la nota 5 *supra*, apartado 34.

7 — Sentencia Reisdorf, citada en la nota 6 *supra*, apartado 22.

43. De este modo, la práctica de deducciones retroactivas puede considerarse como un aspecto parcial —no insignificante— del principio de ejercicio inmediato de dicho derecho. En efecto, el criterio del ejercicio «inmediato» se respeta mejor cuando la deducción surte efectos en el período en el que haya nacido el derecho y no en un período posterior, a saber, el período correspondiente a la declaración.

44. Además, la cuestión de las deducciones retroactivas debe examinarse a la luz del principio de neutralidad fiscal, que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁹ también resulta pertinente en relación con la deducción de las cuotas soportadas. Se violaría el principio de neutralidad, en la variante pertinente en el presente caso, a saber, en relación con los bienes y servicios recibidos, si estuviera excluida o limitada la deducción de las cuotas soportadas. Por consiguiente, es preceptivo liberar al sujeto pasivo de esa carga. En principio, dicho precepto se cumple asimismo mediante la deducción de las cuotas soportadas sin efectos retroactivos, es decir, con efectos en relación con el período correspondiente a la declaración. Sin embargo, el principio de neutralidad debe entenderse en el sentido de que no impone cualquier liberación de la carga de las cuotas soportadas, sino precisamente una plena liberación de esa carga. Por consiguiente, se violaría el principio de neutralidad si no se eximiera al sujeto pasivo de cualquier carga derivada del pago de cuotas del impuesto sobre el valor añadido no adeudadas.

45. Si no se permite la práctica de deducciones retroactivas, ello da lugar a un abono en cuenta del sujeto pasivo. Sin embargo, en caso de excluirse las deducciones retroactivas el sujeto pasivo no quedaría liberado de *dicha* carga. Ahora bien, en la medida en que el sujeto pasivo no quede liberado de dicha carga se violaría el principio de neutralidad, que precisamente exige la *plena* liberación de la carga soportada por el sujeto pasivo.

46. Por lo que respecta a la denegación de la deducción de las cuotas soportadas que puede producirse en determinados casos de deducciones retroactivas a la que alude el Gobierno alemán, procede señalar, tal como con razón hace Terra, que constituye una consecuencia del Derecho procesal nacional, y no se desprende del Derecho comunitario. Ahora bien, cuando el Derecho procesal nacional tenga por efecto la denegación de la deducción de las cuotas soportadas en casos en los que no está previsto de manera expresa por el Derecho comunitario ni amparado por la autonomía procesal de los Estados miembros, dichas disposiciones procesales deberían adaptarse en consecuencia.

47. En relación con la cuestión de si la posibilidad de practicar deducciones retroactivas o la imposibilidad de hacerlo deberían estar previstas de manera expresa en la Directiva, procede observar que con ello se alude a la cuestión de si los Estados miembros necesitarían una autorización para permitir las deducciones retroactivas. Sin embargo, esto es una cuestión que sólo se plantea en el caso de que la posibilidad de practicar deducciones retroactivas no se desprenda ya de la interpretación de las normas expresas de Derecho comunitario.

9 — A este respecto, véanse únicamente las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 23; de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 16; Gabalfrija y otros, citada en la nota 8 *supra*, apartado 45, y Breitsohl, citada en la nota 5 *supra*, apartado 37.

48. En todo caso, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los límites que deben respetar los Estados miembros en relación con el establecimiento de determinados requisitos para el ejercicio del derecho a deducción citada en este contexto no puede trasladarse al presente caso.

49. En efecto, la sentencia en los asuntos acumulados *Gabalfria* y otros se refería a una normativa nacional que condicionaba el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado a la presentación de una solicitud expresa y el respeto de un determinado plazo y que sancionaba el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a deducir del sujeto pasivo o con un retraso del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.¹⁰ Así pues, en aquel procedimiento se trataba de requisitos establecidos por un Estado miembro con carácter adicional a los requisitos establecidos en la Sexta Directiva.

50. Por el contrario, en el presente procedimiento se trata de la aplicación de requisitos establecidos en la propia Sexta Directiva. Para aplicar requisitos establecidos en una Directiva, el Estado miembro no necesita ninguna otra autorización. Al contrario, incluso está obligado a incorporar a su Derecho nacional todos los requisitos y a aplicarlos de manera efectiva.

10 — Sentencia *Gabalfria* y otros, citada en la nota 8 *supra*, apartados 53 y ss.

51. Como se ha alegado, admitir la posibilidad de ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas de modo que surta efectos en relación con el período en el que se efectuó la prestación equivaldría a la práctica de deducciones retroactivas. Ello se traduciría en la regularización de la liquidación tributaria efectuada en relación con dicho período.

52. Las dificultades prácticas a las que se ha aludido o que se temen en este contexto son las mismas que se suscitan también en otros casos de regularización. Ahora bien, las regularizaciones constituyen un instrumento muy extendido en el Derecho tributario. El hecho de que tales regularizaciones supongan una carga para la Administración tributaria y para el sujeto pasivo afectado no constituye una peculiaridad de la deducción de las cuotas soportadas.

53. En definitiva, ni el argumento relativo a las eventuales dificultades prácticas ni el argumento según el cual la posibilidad de practicar deducciones retroactivas debería estar prevista de manera expresa resultan convincentes.

54. Habida cuenta de la falta de claridad del tenor del artículo 18 de la Sexta Directiva por lo que respecta al aspecto controvertido, procede remitirse al principio de neutralidad fiscal y al precepto relacionado según el cual debe liberarse plenamente al sujeto pasivo de la carga derivada de las cuotas soportadas. De ambos criterios se desprende que el derecho a deducir las cuotas soportadas debe ejercerse de modo que surta efectos en relación con el período en el que haya nacido el derecho a la deducción, ya que sólo así puede garantizarse la plena liberación de la carga derivada de las cuotas soportadas.

V. Conclusión

55. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial:

«El artículo 18 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, debe interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir las cuotas soportadas debe ejercerse de modo que surta efectos en relación con el año civil en el que haya nacido el derecho a deducir con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva.»