

REISDORF

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 5 de diciembre de 1996 *

En el asunto C-85/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

John Reisdorf

y

Finanzamt Köln-West,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J. C. Moitinho de Almeida (Ponente), Presidente de Sala;
C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet y P. Jann, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Sr. John Reisdorf, por el Sr. Hans-Peter Taplick, asesor fiscal;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Vassileios Kontolaimos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. Dimitra Tsagkarakis, Consejera del Secretario de Estado de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y Anne de Bourgoing, chargé de mission de la misma Dirección, en calidad de Agentes;
- en nombre del Reino Unido, por el Sr. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por la Sra. Sarah Lee, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. John Reisdorf, representado por el Sr. Rainer Olschewski, Abogado de Colonia; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Vassilios Kontolaimos; del Gobierno francés, representado por el Sr. Frédéric Pascal, attaché d'administration centrale de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 20 de junio de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de julio de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

Mediante resolución de 12 de octubre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de marzo de 1995, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre El Sr. Reisdorf y el Finanzamt Köln-West (en lo sucesivo, «Finanzamt») sobre la posibilidad de dispensar al Sr. Reisdorf de la presentación del original de las facturas relativas a las cantidades del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») cuya deducción solicita.

3 El apartado 1 y la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que regula el derecho a deducción, disponen lo siguiente:

«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 propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

4 La letra a) del apartado 1 y el apartado 3 del artículo 18 de la Directiva añaden que:

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

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;

[...]

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.»

5 Por último, los apartados 2, 3 y 8 del artículo 22 de la Directiva establecen lo siguiente:

«2. Los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal.

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.

b) En las facturas deberán figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

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

[...]

8. Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.»

- 6 De los autos del procedimiento principal se deduce que, en 1988, el Sr. Reisdorf construyó, en un edificio de su propiedad, locales comerciales que arrendó, a partir de noviembre de 1988, al titular de un hipermercado. Tras renunciar a la exención del IVA prevista por la letra a) del apartado 12 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), solicitó la deducción de las cantidades correspondientes a la cuota del Impuesto ya pagada por la construcción de dichos locales de negocios.
- 7 Con ocasión de una inspección del IVA efectuada por el Finanzamt, este último reclamó al Sr. Reisdorf la presentación del original de las facturas correspondientes a las cantidades cuya deducción solicitaba.
- 8 Procede señalar que el número 1 del apartado 1 del artículo 15 de la UStG establece que, sin perjuicio de algunos otros requisitos que carecen de pertinencia en el presente asunto, el operador puede deducir como impuesto soportado las cuotas mencionadas por separado en facturas en el sentido del artículo 14 de la UStG relativas a entregas y otras prestaciones efectuadas a su empresa por otras empresas. Conforme al apartado 4 del artículo 14 de la UStG, por factura se entiende todo documento mediante el que una empresa o un tercero por cuenta de ésta liquida una cuenta relativa a una entrega o a otra prestación frente al destinatario de la prestación, cualquiera que sea la denominación de ese documento en el tráfico mercantil.
- 9 El Sr. Reisdorf presentó distintas facturas, especialmente facturas parciales de la empresa constructora, en forma de copias, aunque sin presentar los originales. Por consiguiente, el Finanzamt redujo la cuantía de la cuota soportada.

10 Tras una reclamación infructuosa contra esta reducción, el Sr. Reisdorf interpuso un recurso ante el Finanzgericht, que fue desestimado. Este órgano jurisdiccional consideró que el Sr. Reisdorf no había probado, a pesar de haber sido instado a ello, que se cumplieran los requisitos del derecho a deducir las cuotas devengadas o soportadas, tal y como prevé el número 1 del apartado 1 del artículo 15 de la UStG, puesto que el Sr. Reisdorf no había presentado el original de las facturas que, según sus propias afirmaciones, existía y podía procurarse.

11 Basándose en los artículos 14 y 15 de la UStG el Finanzgericht considera que el original de la factura extendida y entregada o remitida al comprador con objeto de liquidar cuentas con el beneficiario es el único documento que puede probar el derecho a deducción. Señala que el original de la factura se distingue por su carácter único en el sentido de que esta factura es reconocible y no puede ser confundida con otros ejemplares, duplicados o copias de facturas. Según el Finanzgericht, es indispensable presentar la factura excepto si se ha perdido o si no es posible conseguirla en un determinado plazo. En tal caso, la prueba exigida podría presentarse de otra forma, con ayuda de todos los medios de prueba admitidos por el Derecho nacional, incluida la copia de las facturas y de los documentos análogos. Ahora bien, en el presente asunto el demandante del procedimiento principal no alegó la pérdida de las facturas originales. Por consiguiente, debería sufrir las consecuencias jurídicas perjudiciales puesto que a él incumbe probar su derecho a deducción.

12 Contra esta sentencia, el Sr. Reisdorf interpuso un recurso de casación [«Revision» alemana] ante el Bundesfinanzhof, basado en una infracción de los artículos 14 y 15 de la UStG.

13 En la resolución de remisión el Bundesfinanzhof señala, por una parte, que el Derecho nacional no regula la cuestión de la prueba del derecho a deducción y, por otra parte, que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva establece que, para poder deducir el impuesto que adeuda, el sujeto pasivo debe «poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22». Por tener dudas respecto a lo que debe entenderse por «factura» en el

sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Es una factura, en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, únicamente el original, es decir, el primer documento de facturación, o también se incluyen en este concepto las copias, duplicados o fotocopias?

- 2) ¿Implica el concepto “poseer” de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva 77/388/CEE que el sujeto pasivo debe poder presentar la factura a la Administración tributaria en cualquier momento?

- 3) ¿Resulta de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva 77/388/CEE que no se puede ejercer el derecho a deducir en el supuesto de que el sujeto pasivo ya no “posea” la factura?»

Sobre la admisibilidad

- 14 El Sr. Reisdorf considera que, en el presente asunto, el litigio se refiere a la definición del concepto de «factura» que genera el derecho a deducción. Pues bien, en su opinión, la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de fijar los criterios según los cuales puede considerarse que un documento produce los efectos de una factura. Por consiguiente, si el Bundesfinanzhof considera que la República Federal de Alemania no ha cumplido, o ha cumplido insuficientemente, su obligación de adoptar una normativa para atenerse a lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva, le corresponde colmar esta laguna, pero no plantear una cuestión al Tribunal de Justicia.

- 15 Procede desestimar esta excepción. En efecto, de los propios términos de la resolución de remisión se deduce que el órgano jurisdiccional nacional desea obtener del Tribunal de Justicia una interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva. Pues bien, puesto que las cuestiones prejudiciales se refieren a la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia se pronuncia sin tener que examinar, en principio, las circunstancias en que los órganos jurisdiccionales nacionales se vieron inducidos a plantearle las cuestiones y se proponen aplicar la disposición comunitaria cuya interpretación han solicitado (a este respecto, véanse las sentencias de 16 de julio de 1992, Asociación Española de Banca Privada y otros, C-67/91, Rec. p. I-4785, apartados 25 y 26, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 10).
- 16 Sólo cabría otra cosa en los supuestos en los que resultara, o bien que se ha utilizado indebidamente la vía procesal del artículo 177 del Tratado y con ella se pretende, en realidad, obligar al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre determinado extremo a través de un litigio preconstituido, o bien que la disposición de Derecho comunitario cuya interpretación se solicita no es, obviamente, aplicable al asunto (en ese sentido, véanse las sentencias, antes citadas, Asociación Española de Banca Privada y otros, apartado 26, y BP Soupergaz, apartado 10). Ahora bien, no sucede así en el presente asunto.
- 17 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas.

Sobre el fondo

- 18 Mediante las tres cuestiones planteadas, que procede examinar en conjunto, el órgano jurisdiccional *a quo* pide esencialmente que se dilucide si la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros entender por «factura» únicamente el original, es decir, el documento inicial de facturación, o también otros documentos como copias, duplicados o fotocopias y si se puede seguir admitiendo que el sujeto pasivo que ya no posee el original de la factura pruebe el derecho a deducción por otros medios.

- 19 Para responder a estas cuestiones deben examinarse las disposiciones de la Sexta Directiva, distinguiendo las relativas al ejercicio del derecho a deducción de las que se refieren a la prueba de este derecho después de haber sido ejercido por el sujeto pasivo. Efectivamente, tal distinción entre el ejercicio del derecho a deducción y la prueba de éste en inspecciones efectuadas posteriormente es inherente al funcionamiento mismo del sistema del IVA.
- 20 Por lo que se refiere, en primer lugar, al ejercicio del derecho a deducción, la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva establece la obligación del sujeto pasivo de «poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22». Por consiguiente, procede interpretar el concepto de «factura» basándose en lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 18 en relación con el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva.
- 21 El apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva, que regula en términos imperativos la formalización de la factura, dispone en la letra a) que, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, los sujetos pasivos «extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos». Además, la letra c) del apartado 3 del artículo 22 confiere a los Estados miembros la facultad de fijar los criterios en cuya virtud se considera que un documento «produce los efectos de una factura».
- 22 De la letra a) del apartado 1 del artículo 18 en relación con el apartado 3 del artículo 22 resulta que el ejercicio del derecho a deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura. Como ha señalado el Abogado General en el punto 17 de sus conclusiones, las distintas versiones lingüísticas de estas disposiciones vinculantes en la fecha de adopción de la Sexta Directiva confirman tal interpretación,

aunque la versión alemana de la letra c) del apartado 3 del artículo 22 no refleje con tanta claridad la idea de que corresponde a los Estados miembros definir los criterios en cuya virtud se considera que un documento puede producir los efectos de una factura.

23 Si la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de fijar los criterios en cuya virtud documentos distintos del original de la factura pueden producir los efectos de ésta, esta facultad incluye la de considerar que un documento sólo puede producir los efectos de una factura cuando se ha expedido un original y su beneficiario está en posesión de éste.

24 Procede señalar que tal facultad de los Estados miembros es conforme a uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, consistente en garantizar la recaudación del IVA y su control por parte de la Administración tributaria (véase, en este sentido, el decimoséptimo considerando y los apartados 2 y 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva). A este respecto procede recordar que, en la sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), apartados 16 y 17, el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros tienen la facultad de exigir que las facturas contengan menciones suplementarias para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal, siempre que, por su número o su carácter técnico, dichas menciones no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

25 Por consiguiente, procede declarar que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva autorizan a los Estados miembros a entender por «factura» no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros.

26 En segundo lugar, por lo que se refiere a las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la prueba del derecho a deducción, una vez que éste ha sido ejercido por el sujeto pasivo, procede señalar, como ha puesto acertadamente de manifiesto el

Gobierno alemán, que el artículo 18 de la Sexta Directiva sólo se refiere, como indica el epígrafe que lo encabeza, al ejercicio del derecho a deducción, sin regular la prueba de este derecho una vez ejercido por el sujeto pasivo.

- 27 Efectivamente, las obligaciones que incumben al sujeto pasivo tras el ejercicio del derecho a deducción se desprenden de otras disposiciones de la Sexta Directiva. Así, el apartado 2 del artículo 22 dispone que los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal. Por otra parte, el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva añade que, para garantizar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, los Estados miembros están facultados para establecer las disposiciones que juzguen necesarias.
- 28 El artículo 22 de la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición que regule específicamente la prueba, por el sujeto pasivo, del derecho a deducción.
- 29 Sin embargo, de las citadas disposiciones, que confieren a los Estados miembros la facultad de exigir menciones adicionales relativas a la factura y a cualquier otra obligación necesaria para garantizar la exacta percepción del impuesto y para evitar el fraude, resulta que la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de determinar las normas relativas al control del ejercicio del derecho a deducción y, entre ellas, la forma en que el sujeto pasivo debe justificar este derecho. Como ha señalado el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, esta facultad incluye la de exigir la presentación del original de la factura con ocasión de inspecciones fiscales, y la de autorizar al sujeto pasivo a presentar, cuando ya no lo posea, otras pruebas concluyentes que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.
- 30 Por consiguiente, procede declarar que, a falta de normas específicas relativas a la prueba del derecho a deducción, los Estados miembros están facultados para exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

- 31 Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva autorizan a los Estados miembros a entender por «factura» no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos y con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Costas

- 32 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, helénico, francés, y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 12 de octubre de 1994, declara:

La letra a) del apartado 1 del artículo 18 y el apartado 3 del artículo 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, autorizan a los Estados miembros a entender por «factura» no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Puissochet

Jann

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de diciembre de 1996.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida