

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 11 de julio de 1996 *

1. En la normativa comunitaria relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, la factura tiene la función de prueba documental esencial de las compras y ventas. Un órgano jurisdiccional alemán ha planteado algunas cuestiones prejudiciales importantes relativas a la definición de la factura en el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la cuestión de si un sujeto pasivo que desea efectuar una deducción está exento de presentar facturas.

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.¹ Puesto que el procedimiento principal se refiere al ejercicio impositivo de 1988, únicamente analizaré las disposiciones de la versión original de la Sexta Directiva, aunque todas ellas han sido reproducidas con algunas modificaciones en la Directiva modificatoria.²

I — Contexto jurídico y fáctico

Disposiciones pertinentes en Derecho comunitario y nacional

2. Las cuestiones planteadas se refieren a una serie de problemas relativos a la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva

3. El Título XI de la Sexta Directiva lleva por título «Deducciones» y el artículo 17 se titula «Nacimiento y alcance del derecho a deducir». El apartado 1 del artículo 17 establece que este derecho «nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible». Conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 17, el sujeto pasivo está facultado a deducir de las cuotas impositivas por él devengadas «las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — Véase la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

* Lengua original: inglés.

4. El artículo 18 de la Sexta Directiva lleva por título «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir». La letra a) del apartado 1 del artículo 18 establece que:

«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.»

En el apartado 2 del artículo 18 se establece, entre otras cosas, cómo ha de procederse a la deducción. El apartado 3 del artículo 18 presenta el siguiente tenor:

«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.»

por título: «Obligaciones en régimen interior». El apartado 3 establece lo siguiente:

- «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.»

5. El artículo 22 es uno de los dos artículos del Título XIII, que se refiere a las «Obligaciones formales de los contribuyentes». Lleva

El apartado 8 del artículo 22 establece lo siguiente:

«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.»³

6. La Sexta Directiva ha sido aplicada en Alemania mediante la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»). Conforme al número 1 del apartado 1 del artículo 15 de la UStG el empresario puede deducir como impuestos ya pagados los impuestos mencionados por separado en facturas en el sentido del artículo 14, relativos 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. El órgano jurisdiccional *a quo* señala que los tribunales alemanes han declarado en reiterada jurisprudencia que la expedición y entrega de la factura es un requisito jurídico-material para el nacimiento del derecho a la deducción.

3 — El apartado 4 del artículo 17 de la Sexta Directiva es una disposición especial que permite a los Estados miembros adoptar distintas disposiciones sobre «bienes de equipo».

Procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional

7. En 1988, el demandante y recurrente en casación («Revision» alemana) del procedimiento principal (en lo sucesivo, «demandante») construyó en un edificio de su propiedad naves industriales que arrendó posteriormente al titular de un supermercado. Renunció a la exención del impuesto con arreglo a la letra a) del número 12 del artículo 4 de la UStG y solicitó la deducción de los impuestos ya pagados correspondientes a los gastos de construcción de las naves industriales.

8. Con ocasión de una inspección especial, llevada a cabo por el Finanzamt Köln-West, parte demandada en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «demandada»), relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios se exigió del demandante que presentara facturas originales correspondientes a las cantidades que éste deseaba deducir como cuotas ya pagadas. Sin embargo, el demandante presentó únicamente copias de las facturas parciales de la empresa constructora y la demandada redujo el importe de la cuota ya pagada. Tras desestimarse la reclamación que había presentado, el demandante interpuso un recurso ante el Finanzgericht, el cual llegó a la conclusión de que el demandante, a pesar de haber sido instado a ello por el Tribunal, no había conseguido probar el cumplimiento del requisito material de la deducción de la cuota pagada, con arreglo al número 1 del apartado 1 del artículo 15 de la UStG mediante presentación de los originales de las facturas «existentes y disponibles conforme a [sus] propias declaraciones».

9. El demandante negó estos hechos, por primera vez en la vista, y señaló que no

podía afirmarse que él no hubiera estado dispuesto a presentar los originales, sino que la factura original había sido presentada de hecho a la Administración tributaria nacional y, por motivos no dilucidados, se había extraviado antes de que se procediera a la inspección extraordinaria. Además, confirma el demandante, presentó al Finanzgericht una llamada «factura colectiva». A ello opuso el representante de la República Federal de Alemania que, en procedimientos de casación, el Bundesfinanzhof únicamente dirime cuestiones jurídicas y que la determinación de los hechos corresponde al Finanzgericht. En su opinión, que personalmente comparto, este asunto debe dirimirse partiendo de los hechos declarados probados por el Finanzgericht y reproducidos en la resolución de remisión. Considero que el Tribunal de Justicia puede perfectamente proporcionar respuestas que sean de utilidad al órgano jurisdiccional nacional en cualquier caso.

o de que ya no pueda conseguirse una a corto plazo». En ese supuesto, la prueba necesaria para poder efectuar la deducción de las cuotas pagadas puede aportarse también de otra forma, por ejemplo, a través de copias de la factura. Puesto que, en el presente asunto, el demandante no alegó la pérdida de las facturas originales, procede afirmar en Derecho que no ha aportado la prueba necesaria para justificar la deducción. Como se ha señalado en el último párrafo, el demandante afirma actualmente que las facturas se han perdido. El órgano jurisdiccional nacional señala, sin embargo, que su decisión depende de si el ordenamiento jurídico nacional puede exigir como prueba la presentación de la factura original. Para ello es necesaria la interpretación de normas comunitarias, puesto que el artículo 18 de la Sexta Directiva contiene normas sobre el ejercicio del derecho a deducción.

10. El demandante interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»). Este, remitiéndose a la sentencia del Finanzgericht, señala que conforme al apartado 1 del artículo 14 de la UStG «únicamente pueden considerarse facturas los documentos mediante los que una empresa que ha entregado un bien o ha efectuado una prestación carga el precio de la misma al beneficiario de la prestación». El único documento de facturación «que puede probar el derecho a la deducción» es la factura que se expide y entrega o envía, en original, a los efectos de saldar cuentas con el emisor de la factura. La factura original se distingue de otras facturas «por el hecho de que se puede reconocer que es un ejemplar único y no puede confundirse con copias de multcopista, duplicados u otras copias» y «únicamente se puede renunciar a la presentación de una factura original en el supuesto de que ésta se haya extraviado

11. Por todo ello el órgano jurisdiccional nacional ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

- 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?

II — Aclaraciones efectuadas ante el Tribunal de Justicia

12. El demandante, la República Francesa, la República Federal de Alemania, la República Helénica, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión han presentado observaciones escritas y, a excepción del Reino Unido, también orales.

III — Análisis

Sobre la admisibilidad de las cuestiones planteadas

13. El demandante afirma que, puesto que la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva establece expresamente que

compete a los Estados miembros determinar los requisitos que deben cumplirse para poder considerar un documento como factura, si el órgano jurisdiccional nacional afirma que la República Federal de Alemania no ha cumplido totalmente la obligación que le incumbe a este respecto, debería haber colmado él mismo la correspondiente laguna en lugar de plantear al Tribunal de Justicia cuestiones interpretativas. No comparto este criterio. Es jurisprudencia reiterada que «los órganos jurisdiccionales nacionales son los únicos facultados para decidir qué cuestiones deben plantearse al Tribunal de Justicia». ⁴ Además, el artículo 177 del Tratado establece «una cooperación directa entre este Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales conforme a un procedimiento no contencioso, ajeno a toda iniciativa de las partes y en el transcurso del cual a éstas únicamente se les ofrece la posibilidad de manifestar su parecer». ⁵ Excepto en caso de existencia de circunstancias excepcionales —por ejemplo, cuando es obvio que se trata de un litigio ficticio— el Tribunal de Justicia se pronuncia «sin examinar las circunstancias que indujeron a los órganos jurisdiccionales nacionales a plantearle las cuestiones y en atención a las cuales pretenden aplicar la norma comunitaria para cuya interpretación se han dirigido a él». ⁶

14. Las cuestiones planteadas se refieren al significado del requisito exigido en la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta

4 — Sentencia de 9 de diciembre de 1965, Singer (44/65, Rec. p. 1191).

5 — Sentencia de 19 de enero de 1994, SAT Fluggesellschaft (C-364/92, Rec. p. I-43), apartado 9.

6 — Sentencia de 7 de marzo de 1996, Associazione Italiana per il WWF y otros (C-118/94, Rec. p. I-1223), apartado 14.

Directiva para el ejercicio del derecho a deducción, consistente en que el sujeto pasivo «posea» una «factura» y, por consiguiente, se refieren a problemas obvios de la interpretación correcta de tal disposición, lo cual constituye, evidentemente, un objeto adecuado de una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177 del Tratado. Estoy convencido de que el Tribunal de Justicia es competente para responder a las cuestiones que le han sido planteadas en el presente asunto, las cuales se refieren a la interpretación del Derecho comunitario, y que las responderá.

Examen de la primera cuestión

15. El demandante alega que, aunque la existencia de una factura constituye una prueba fundamental para el ejercicio del derecho a la deducción, su posesión permanente no puede, constituir un requisito para el ejercicio de ese derecho. Hay que partir de que un duplicado o copia de la factura tiene la misma fuerza probatoria. En su opinión, el derecho a la deducción no puede hacerse depender de que el sujeto pasivo siga estando en situación de presentar un documento cuya conservación depende de multitud de circunstancias casuales. La República Federal de Alemania alega que de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva se deduce que el sujeto pasivo debe poseer la factura original en el momento en que invoca su derecho a deducción. Este documento debe contener, de acuerdo con normas que deben determinar los Estados miembros teniendo en cuenta los datos necesarios conforme a la letra b) del apartado 3 del artículo 22, todas las informaciones necesarias para cumplir los requisitos esenciales a los que está supeditado el dere-

cho a deducción. El Reino Unido alega fundamentalmente que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 debe interpretarse en el sentido de que, por regla general hay que presentar la factura original; sin embargo debe evitarse dar a esta disposición una interpretación inadecuadamente estricta. Por consiguiente, debe dejarse a los Estados miembros la libertad de aceptar, en su caso, otra prueba. La Comisión alega que de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 en relación con el apartado 3 del artículo 22 se deduce que los Estados miembros tienen derecho a determinar que cualquier otro documento —incluidos los duplicados y las copias— que pueda «producir los efectos» de una factura cuando cumpla los requisitos exigidos por ellos, puede presentarse en lugar de la factura. Por el contrario, los gobiernos francés y griego consideran que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 se refiere únicamente a la factura original, si bien los Estados miembros pueden permitir la expedición junto con la factura de una serie de duplicados. El Gobierno griego alega además que una disposición nacional conforme a la cual debe presentarse la factura original en la medida en que esté disponible, es perfectamente compatible con el objetivo de garantizar el correcto funcionamiento del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido y de impedir el fraude. En la vista, el representante del Gobierno griego señaló que ni la letra a) del apartado 1 del artículo 18 ni el apartado 3 del artículo 22 prohíben la adopción de una norma nacional que haga depender el ejercicio del derecho a deducción de la presentación de la factura original.

16. En mi opinión, es instructivo analizar en primer lugar el tenor literal de la letra a) del apartado 1 del artículo 18, que está formulado en términos imperativos. A los fines que aquí interesan esta disposición establece que, para poder ejercitar el derecho a deducción el sujeto pasivo deberá, 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»; conforme a esta disposición es, pues, obligatorio expedir la factura. Los únicos requisitos formales relativos al contenido de la factura se encuentran en la letra b) del apartado 3 del artículo 22: deben «figurar separadamente el precio sin impuesto y el precio correspondiente por cada tipo impositivo diferente». Por otra parte, los Estados miembros están obligados a «fijar los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura» [letra c) del apartado 3 del artículo 22] y pueden «establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude» (apartado 8 del artículo 22).

17. En la vista, la Comisión se remitió a las versiones alemana, francesa, italiana, danesa, neerlandesa e inglesa de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 22, vigentes en 1977, fecha de adopción de la Sexta Directiva. Afirmó que la versión francesa es la más clara y muestra que, efectivamente, se trata de la adopción de normas que permiten como alternativa sustituir las facturas por otros documentos. La versión alemana de la letra c) del apartado 3 del artículo 22 establece lo siguiente: «Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann». Comparto con la Comisión la idea de que esta fórmula es ambigua, mientras que la versión francesa resulta especialmente útil: «Les Etats membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme *tenant lieu* de facture» (el subrayado es mío). Excepto en la versión alemana, la idea de reconocimiento de otros documentos está expresada en todas las versiones lingüísticas de esta disposición citadas por la Comisión. Considerada aisladamente la versión

alemana podría interpretarse en el sentido de que los Estados miembros pueden establecer los criterios para que un documento constituya una *factura*. Sin embargo, si se ponen en relación las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 22 con las demás versiones, incluida la inglesa, la letra c) del apartado 3 del artículo 22 establece claramente que los Estados miembros pueden fijar los criterios para que un documento distinto a la factura produzca los efectos de una factura.

18. El papel de la factura es decisivo para el funcionamiento del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. La factura tiene que ser expedida por cada proveedor de bienes o de servicios al destinatario de los bienes o servicios que sea sujeto pasivo; éste, a su vez, debe poseerla en el momento en el que ejerza su derecho a deducción, de lo cual se infiere que ha pagado al proveedor. En el presente asunto las partes no discuten el contenido de la factura. Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional desea que se le proporcionen indicaciones respecto al *significado* de la palabra «factura» en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva. Expone que, conforme al Derecho alemán, únicamente puede producir los efectos de una factura el documento mediante el que una empresa salda cuentas con el destinatario de un bien o de una prestación respecto a la entrega o a la otra prestación. Por tanto, únicamente es un documento apto para constituir prueba del derecho a practicar la deducción la factura original. La posibilidad de acogerse a una exención de la obligación de presentar el original es un tema distinto, que sólo presenta relevancia en el marco de las cuestiones segunda y tercera y que, como ha hecho el órgano jurisdiccional nacional, debe ser claramente diferenciado del primer problema fundamental.

19. El Tribunal de Justicia no ha dejado dudas respecto a que «para poder deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado o ingresado por los bienes que le son o le serán entregados [...] el sujeto pasivo deberá tener una factura formalizada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva [letra a) del apartado 1 del artículo 18]». ⁷ La remisión a la letra a) del apartado 1 del artículo 18 muestra que el Tribunal de Justicia se refería en esta sentencia a la factura original. En mi opinión, cuando un Estado miembro quiera reconocer como factura original cualquier otro documento, debe fijar los criterios, con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 22. Conforme a esta disposición los Estados miembros, siempre que respeten su obligación de garantizar «la recaudación exacta del Impuesto sobre el Valor Añadido», pueden determinar otros documentos que producen los efectos de facturas. Conforme al tenor de la resolución de remisión parece que el Derecho alemán no contiene una disposición de esta naturaleza.

20. En mi opinión, un sujeto pasivo que desee ejercer su derecho a deducción debe, por regla general, poseer la factura original u otros documentos que hayan sido reconocidos por las autoridades del correspondiente Estado como factura en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva. Por ese motivo, los Estados miembros no están facultados para aceptar como factura cualquier otro documento que contenga las mismas indicaciones que la factura original o

que el documento original que produzca los efectos de una factura con arreglo a lo dispuesto en el Estado miembro. Creo que esta interpretación es la que «mejor permite prevenir el fraude fiscal». ⁸

21. No me gustaría entrar a analizar aquí la extensión de la facultad discrecional que la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros al fijar los criterios para determinar si un documento —se refiere a un documento distinto de la factura original— produce los efectos de una factura. Los requisitos conforme a los cuales podrían ser reconocidos por ejemplo, los duplicados, las fotocopias de otras copias o los documentos almacenados en la memoria de un ordenador, deberían ser analizados con gran detenimiento. Así, por ejemplo, cualquier documento alternativo de tal naturaleza debería contener, obviamente, las indicaciones mínimas mencionadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22. Además, no debería olvidarse nunca la necesidad de combatir las irregularidades y el fraude fiscal. Con ello me refiero, naturalmente, a los términos «copias, duplicados o fotocopias» contenidos en la primera cuestión. Posiblemente el órgano jurisdiccional nacional consideró, debido a la mayor ambigüedad de la versión alemana respecto a otras versiones lingüísticas del apartado 3 del artículo 22, que tales documentos pueden ser reconocidos como facturas sin previa adopción de las correspondientes normas nacionales. En mi opinión, la comparación lingüística a que procedió la Comisión y que ha sido analizada anteriormente, en el punto 17, muestra que no es así.

7 — Sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), apartado 14. Véase en el mismo sentido la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 15.

8 — Apartado 17 de la sentencia Genius Holding, antes citada.

Análisis de las cuestiones segunda y tercera

22. Es conveniente analizar conjuntamente las cuestiones segunda y tercera puesto que se refieren, de hecho a dos aspectos de un mismo problema, en concreto, el del significado del requisito de poseer una factura para ejercitar el derecho a deducción. Así, la segunda cuestión tiene por objeto averiguar si el sujeto pasivo tiene que estar siempre en situación de presentar la factura a las autoridades nacionales, competentes, mientras que la tercera cuestión se refiere a las consecuencias que sufriría de haber dejado de poseer la factura.

23. El demandante alega fundamentalmente que la factura sólo proporciona la prueba de que se ha efectuado la correspondiente entrega; el hecho de que la factura no se presente en lo sucesivo no puede afectar el derecho a deducción que se deduce de esa entrega. En su opinión, las disposiciones de la UStG aplicables son compatibles con esta interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 18. La República Federal de Alemania alega que la posesión de la factura es un requisito jurídico-formal y no jurídico-material del ejercicio del derecho a deducción. Puesto que la letra a) del apartado 1 del artículo 18 exige la posesión de la factura en el momento de proceder a la deducción, el derecho a deducción no se puede excluir úni-

camente por el hecho de que el sujeto pasivo haya dejado de poseer la factura posteriormente. La obligación del sujeto pasivo consistente en facilitar las inspecciones por parte de las autoridades tributarias está regulado en el apartado 2 del artículo 22 de la Sexta Directiva conforme al cual el sujeto pasivo «deberá formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal». Puesto que se deja en manos de los Estados miembros la fijación de los criterios para determinar la naturaleza y el contenido de la factura, éstos, forzosamente, también tienen derecho a determinar qué pruebas debe presentar el sujeto pasivo para poder ser considerado *poseedor* de una factura en el sentido de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva. Por ese motivo Alemania considera que los Estados miembros deben poder permitir, a tal fin, las facturas originales, los duplicados o las fotocopias.

24. Los Gobiernos del Reino Unido y de Grecia señalan que, en principio el sujeto pasivo tiene que estar en situación de poder presentar la factura original a instancias de las autoridades tributarias. Pueden producirse situaciones en las que ya no se pueda presentar la factura, pero corresponde a los Estados miembros adoptar normas que determinen en qué circunstancias se permite la presentación de otros documentos. Pero en el procedimiento principal no se ha producido una situación de esta naturaleza puesto que de la resolución de remisión se deduce claramente que el demandante simplemente se negó a presentar la correspondiente factura aunque habría podido hacerlo. El Gobierno francés, y con él la Comisión, considera que la obligación del sujeto pasivo de *poseer* la factura constituye un elemento

esencial de prueba para el ejercicio del derecho a deducción; no obstante reconoce que cuando sea imposible presentar la factura por causa de fuerza mayor, las autoridades nacionales competentes pueden decidir, conforme al apartado 3 del artículo 18 de la Sexta Directiva, de qué otra forma puede aportarse la prueba de que se ha producido efectivamente la supuesta entrega.

25. Como ya se ha señalado, para poder ejercitar el derecho a deducción en el caso enunciado en el apartado 2 del artículo 17, la letra a) del apartado 1 del artículo 18 obliga al sujeto pasivo a «poseer la factura», sin perjuicio únicamente de lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 22. Los Estados miembros también pueden determinar que, además de las indicaciones exigidas por la letra b) del apartado 3 del artículo 22, la factura contenga otras indicaciones.⁹ Entiendo que las facultades concedidas a los Estados miembros a tal fin no deben interpretarse en el sentido de que priven de importancia a la factura. Estoy convencido de que la obligación básica impuesta al sujeto pasivo por la letra a) del apartado 1 del artículo 18, consistente en conservar la factura, sigue existiendo tanto tiempo como los Estados miembros no mencionen qué otros documentos o pruebas pueden ser aceptados en su lugar. No obstante, tales documentos o pruebas distintos de la factura deben satisfacer el objetivo superior de la Sexta Directiva consistente en garantizar la correcta aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

26. Esta interpretación no contradice el apartado 3 del artículo 18 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros fijar las condiciones y las particularidades 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. En mi opinión es evidente que ésta es una disposición que establece una excepción y no puede interpretarse ampliamente. Pero si las autoridades tributarias de un Estado miembro están convencidas de que se ha producido una prestación que permite una deducción aunque el sujeto pasivo no pueda presentar factura, es perfectamente compatible con el conjunto de la normativa de la Sexta Directiva que permitan, en cualquier caso, efectuar la deducción solicitada. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Jeunehomme* y otros, la facultad de los Estados miembros de precisar qué indicaciones debe contener la factura tiene que limitarse «a lo necesario para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción».¹⁰ El demandante y el Gobierno alemán alegan, con razón, que el derecho a deducción no puede depender de que el sujeto pasivo esté en situación de presentar la factura original, siempre y cuando pueda presentar otros documentos probatorios que se atengan a las disposiciones adoptadas por las autoridades nacionales. En mi opinión, de la sentencia *Jeunehomme* y otros se deduce, por analogía, que, por regla general, los Estados miembros pueden exigir de los sujetos pasivos que conserven la factura original durante un período de tiempo que ellos deben señalarles, siempre y cuando este período no sea tan largo que viole el principio de proporcionalidad proclamado en esa sentencia.

27. En el asunto *Jeunehomme* y otros las autoridades belgas se habían negado a aceptar facturas que no contenían todas las indi-

9 — Sentencia *Jeunehomme* y otros, antes citada, especialmente apartado 16.

10 — Apartado 17 de la sentencia.

caciones necesarias con arreglo a la normativa belga. El Tribunal de Justicia confirmó claramente, con la única reserva de que se observara el principio de proporcionalidad, el derecho de las autoridades nacionales a insistir en que las facturas contengan todos los datos necesarios en su opinión para evitar la invocación fraudulenta de derechos. El Tribunal de Justicia confirmó el importante papel de la factura en la sentencia *Genius Holding*, en la que se trataba de una solicitud de deducción basada en facturas que, aunque se habían formalizado correctamente, no cumplían las normas vigentes a la sazón en los Países Bajos en el sector afectado. Afirmó el Tribunal que «no existe el derecho (a deducción) cuando el impuesto no corresponde a una operación determinada, bien porque el impuesto sea más elevado que el debido conforme a Derecho bien porque la operación de que se trate no esté sujeta al IVA». ¹¹ En mi opinión, sería perfectamente

razonable que las autoridades tributarias nacionales —como al parecer han hecho las autoridades alemanas en el presente asunto tras la remisión prejudicial— partan del criterio de que debe denegarse la deducción solicitada al sujeto pasivo que simplemente se niega a presentar su factura o «entrada» ¹² a petición de aquéllas. Por otra parte, puesto que la Sexta Directiva confía la administración del sistema común el Impuesto sobre el Valor Añadido fundamentalmente a las autoridades nacionales, no creo que deba interpretarse la letra a) del apartado 1 del artículo 18 en el sentido de que obliga a estas autoridades a exigir la presentación de la factura original en supuestos en los que están convencidos de que se ha perdido o ha sido destruida y de que pueden presentarse otras pruebas para tener derecho a la deducción solicitada. Opino que debe dejarse a los Estados miembros la decisión de si debe exigirse o no la presentación de esa factura.

IV — Conclusión

Por todo ello propongo al Tribunal de Justicia que responda las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof en los siguientes términos:

- «1) Una factura en el sentido 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

¹¹ — Apartado 15 de la sentencia.

¹² — Véase la descripción que hace el Abogado General Sir Gordon Slynn en sus conclusiones en el asunto *Jeunehomme* y otros, antes citado, p. 4534.

sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, es el documento original que expide quien entrega mercancías o presta servicios como prueba de que se ha producido una entrega sujeta a impuestos. Conforme a la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden fijar los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.

- 2) Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden exigir que el sujeto pasivo pueda presentar la factura original a las autoridades nacionales que llevan a cabo las inspecciones fiscales.
- 3) Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 18 no se excluye el ejercicio del derecho a deducción cuando el sujeto pasivo ya no posee la factura original pero está en situación de proporcionar otras pruebas, conformes con las disposiciones adoptadas por los Estados miembros con arreglo al apartado 3 del artículo 18, de que la operación respecto a la cual se ha procedido a la deducción, ha tenido realmente lugar.»