

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 13 de abril de 2000 *

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, se pide al Tribunal de Justicia que examine las circunstancias en que la Sexta Directiva sobre el IVA¹ obliga o permite a los Estados miembros a establecer la condonación de la deuda contraída correspondiente a la cuota del IVA erróneamente mencionada en facturas relativas a operaciones que nunca se han realizado. Fundamentalmente, esto supone analizar el alcance del principio enunciado en la sentencia *Genius Holding* y, en particular, si una factura incorrecta debe haber sido emitida de buena fe para que quien la expide pueda pretender posteriormente su regularización.²

entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [...] por un sujeto pasivo que actúe como tal». Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), el sujeto pasivo tiene derecho a deducir las cuotas del IVA «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». El artículo 20 permite a los Estados miembros regularizar «las deducciones inicialmente practicadas» a un sujeto pasivo en determinadas circunstancias. El artículo 21 se refiere a los «deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido». En el artículo 21, número 1, se dispone, a los efectos pertinentes, que:

I. Marco jurídico y hechos

«Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

A. Marco jurídico

1. en operaciones de régimen interior:

2. Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA «las

[...]

* Lengua original: inglés.

1 — 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»).

2 — Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (C-342/87, Rec. p. 4227).

c) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor

Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.»

fuera un empresario, aunque no lo sea o no haya realizado ninguna entrega u otra prestación.»

3. En el Derecho alemán, la Umsatzsteuergesetz de 1991 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») distingue entre las cuotas del IVA incorrectamente mencionadas en las facturas (véase el artículo 14, apartado 2, de la UStG) y las cuotas del IVA indebidamente mencionadas (véase el artículo 14, apartado 3, de la UStG), siendo este último caso el pertinente en el presente asunto. Dichas disposiciones tienen, respectivamente, el siguiente tenor:

4. El artículo 190, apartado 3, de las Umsatzsteuer-Richtlinien (Directrices alemanas relativas al impuesto sobre el volumen de negocios) establece que, si la percepción de una cuota del impuesto indebidamente mencionada provoca una situación objetivamente rigurosa, la Administración tributaria puede —como excepción a las normas legales—, por razones de equidad, permitir que quien expide la factura la rectifique aplicando por analogía la disposición más favorable del artículo 14, apartado 2, de la UStG. A este respecto, en el artículo 227 del Abgabennordnung (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO») se dispone:

«Si el empresario hubiera indicado separadamente, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota superior a aquella que adeuda en virtud de la presente Ley, estará obligado a pagar también el exceso de cuota. Si rectifica la cuota del impuesto con respecto al destinatario de la prestación, procederá aplicar el apartado 1 del artículo 17.»

«Las autoridades tributarias pueden conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, es injusto percibirla [...]»

«Quien indique por separado una cuota de IVA en una factura, aun sin tener derecho a mencionar el impuesto por separado, estará obligado a pagar el importe indicado. Esta disposición se aplica también en el supuesto de que alguna persona indique por separado una cuota de IVA en otro documento con el que facture una cantidad como si

B. Hechos y procedimiento principal

5. El procedimiento principal tiene por objeto dos asuntos acumulados por el órgano jurisdiccional remitente.

6. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, parte demandante y recurrente en casación («Revision» alemana) en la primera de dichas demandas (en lo sucesivo, «Schmeink»), emitió el 31 de diciembre de 1991 una factura «proforma» cuya destinataria era una sociedad cuyas acciones estaba adquiriendo, especificando la cantidad de 529.370,80 DEM en concepto de cuota del IVA por los honorarios cobrados por servicios de asesoramiento que en realidad nunca se prestaron. Dicha factura fue aparentemente utilizada un año después por esta última sociedad como justificante en el marco de una solicitud de ayuda a la inversión. Tras una inspección especial efectuada por la parte demandada, el Finanzamt Borken (Delegación de Hacienda de Borken, Alemania; en lo sucesivo, «primera demandada»), sobre la situación de Schmeink en relación con el IVA, la primera demandada liquidó a Schmeink, el 14 de abril de 1993, el IVA consignado en la respectiva factura, conforme a lo establecido en el artículo 14, apartado 3, de la UStG.

7. En una posterior solicitud con arreglo al artículo 227 de la AO, Schmeink solicitó sin éxito que la demandada le condonara el IVA de que se trataba por motivos de equidad. El recurso que interpuso contra dicha denegación ante el Finanzgericht Münster también fue desestimado. En consecuencia, Schmeink interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, invocando una anterior sentencia de este órgano jurisdiccional de 21 de febrero de 1980 (en lo sucesivo, «sentencia de 1980»), según la cual para conceder la exención por motivos de equidad con arreglo al artículo 227 de la AO era suficiente que quien hubiera expedido la factura hubiera eliminado de manera completa y en tiempo oportuno el riesgo de disminución de los ingresos fiscales.

8. El Sr. Strobel, parte demandante y recurrente en casación en la segunda demanda, explotaba un negocio de tecnología de datos y maquinaria de oficina durante los años pertinentes, 1992 y 1993. En el marco de dicho negocio, emitió facturas ficticias a nombre de varias empresas de arrendamiento financiero en relación con entregas de bienes que nunca llegaron a efectuarse, con el fin de encubrir pérdidas e incrementar artificialmente la rentabilidad de una de sus filiales. Las empresas de arrendamiento financiero pagaron las facturas y dedujeron las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios especificadas en las mismas como cuotas soportadas. El Sr. Strobel aplicó el IVA a la contraprestación recibida en cada uno de esos casos, pero aceptó reembolsar en varios plazos a las empresas de arrendamiento financiero las cantidades que había recibido en concepto de precio de compra. En 1994, el Sr. Strobel informó voluntariamente a la Staatsanwaltshaft y al Finanzamt Esslingen (en lo sucesivo, «segunda demandada») de las declaraciones incorrectas. Al Sr. Strobel se le giró una liquidación, de acuerdo con la segunda opción contemplada en el artículo 14, apartado 3, segunda frase, de la UStG, correspondiente al IVA especificado en las respectivas facturas, a saber, 519.346,36 DEM para 1992 y 653.156,51 DEM para 1993.

9. El 24 de agosto de 1995, el Sr. Strobel solicitó la condonación de dichas cuotas del IVA (y de otras) por motivos de equidad con arreglo al artículo 227 de la AO. La segunda demandada desestimó dicha solicitud. A raíz de esto, el Sr. Strobel interpuso un recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg que no prosperó. Posterior-

mente, interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof en el que alegaba que el artículo 227 de la AO era aplicable a su caso, ya que, aunque no había solicitado la devolución de las facturas ficticias, había actuado con suficiente antelación para evitar cualquier riesgo para los ingresos fiscales.

10. En sus recursos de casación, ambas recurrentes alegaron, fundamentalmente, que para beneficiarse de la posibilidad de exención por motivos de equidad, debería ser suficiente que quien expide las facturas de que se trate elimine el riesgo de pérdidas para la Administración tributaria, ya sea recuperando del destinatario o destinatarios las facturas emitidas antes de que sean utilizadas con fines de deducción fiscal, ya pagando las cuotas declaradas en las mismas y asegurándose de que los destinatarios de las facturas devuelven a las autoridades cualquier cuota soportada indebidamente deducida con base en las facturas ficticias.

11. En la resolución de remisión, el Bundesfinanzhof señala que, de acuerdo con la sentencia de 1980, es posible obtener una exención por motivos de equidad con arreglo al artículo 227 de la AO si quien expide la factura falsa o bien la recupera antes de que sea utilizada, o bien adopta alguna otra medida que elimine el riesgo para los ingresos fiscales, por ejemplo informando a las autoridades fiscales competentes. Sin embargo, en una sentencia de

23 de noviembre de 1995, el Bundesgerichtshof declaró, invocando el artículo 20, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y la sentencia *Genius Holding*, que para que la condonación de una deuda tributaria con arreglo al artículo 14, apartado 3, de la UStG fuera admisible con arreglo al artículo 227 de la AO era necesario, además de la eliminación del riesgo de pérdidas para la Administración tributaria, que se hubiera producido «un error excusable» por parte de quien hubiera expedido la factura.³ En la presente resolución de remisión, el Bundesfinanzhof parece inclinarse, con arreglo a su propia jurisprudencia, por rechazar la imposición de dicha condición. Dado que los errores cometidos por ambas recurrentes en el presente procedimiento fueron deliberados, el Bundesfinanzhof se pregunta, entre otras cosas, si el principio de neutralidad fiscal del IVA exige que quien haya expedido una factura acredite su «buena fe» para que pueda condonársele una deuda derivada de una factura cuando se ha eliminado cualquier riesgo de pérdidas de ingresos. A su juicio, dicha interpretación podría suscitar objeciones constitucionales en Alemania, ya que en ese caso la disposición nacional que dio ejecución al artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva se asemejaría a una norma penal en virtud de la cual la carga del Impuesto especificado en las facturas recaería sobre los emisores de éstas aun en el caso de que su conducta no supusiera una amenaza para el principio de neutralidad fiscal.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1996, p. 842. El asunto tenía por objeto una demanda de indemnización por daños y perjuicios presentada contra un asesor tributario que supuestamente había omitido por negligencia la presentación de una demanda contra la decisión de la Administración tributaria según la cual su cliente estaba obligado a pagar determinadas cuotas del IVA incorrectamente mencionadas por este último en una factura. En una sentencia de 8 de marzo de 1994, el Finanzgericht Münster, remitiéndose a la sentencia *Genius Holding*, declaró que podía procederse a la rectificación siempre que se demostrara la existencia de buena fe; véase 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, p. 813.

12. Las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia por el Bundesfinanzhof son las siguientes:

«1) ¿Obliga el Derecho comunitario a permitir la regularización de un impuesto mencionado indebidamente en la factura ya en el marco del procedimiento de liquidación del impuesto, o basta con que los Estados miembros permitan la regularización en un procedimiento ulterior incoado por motivos de equidad (por motivos llamados objetivos)?

2) ¿La regularización de un impuesto mencionado indebidamente en una factura requiere obligatoriamente que quien expide dicha factura pruebe su buena fe, o también se permite la regularización de la factura en otros supuestos (y de ser así, en cuáles)?

3) ¿Qué requisitos deben reunirse para afirmar que quien expide una factura ha obrado de buena fe?»

II. Observaciones

13. Sólo han presentado observaciones escritas Schmeink, Alemania y la Comi-

sión.⁴ De las observaciones presentadas se desprende claramente que las cuestiones planteadas suscitan dos problemas distintos: a saber, qué tipo de procedimiento de regularización debe existir y si debe probarse la existencia de buena fe en un sujeto pasivo que solicite la condonación de una deuda. Sólo si se responde afirmativamente a esta última cuestión será necesario que el Tribunal de Justicia examine la naturaleza de la buena fe requerida.

III. Análisis

A. Procedimientos de regularización exigidos

14. Schmeink, apoyada a este respecto por la Comisión, sostiene que no es suficiente con que los Estados miembros se limiten a permitir la regularización del IVA injustificadamente mencionado en facturas en el marco de un «procedimiento por motivos de equidad» ulterior a la determinación de la deuda tributaria inicial del sujeto pasivo. A su juicio, el principio de neutralidad, tal como ha sido interpretado, entre otras, en las sentencias Elida Gibbs⁵ y Molenheide y otros,⁶ exige que cualquier cuota del IVA indebidamente percibida pueda rectificarse.

4 — El Tribunal de Justicia decidió, de conformidad con el artículo 104, apartado 4, de su Reglamento de Procedimiento, no celebrar vista oral.

5 — Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 28.

6 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 42.

Otorgar a las Administraciones nacionales una facultad discrecional a este respecto haría imposible o excesivamente difícil el ejercicio de derechos comunitarios, en contra de lo establecido en la jurisprudencia Fantask y otros.⁷

15. Alemania señala que no es necesario responder a la primera cuestión, ya que el procedimiento principal tiene por objeto sendos recursos de casación interpuestos contra decisiones de órganos jurisdiccionales inferiores por las que se desestiman solicitudes presentadas con arreglo al artículo 227 de la AO en unas circunstancias en que se ha demostrado la existencia de una deuda tributaria por parte de las recurrentes. Con carácter subsidiario, alega que el principio de neutralidad tan sólo exige a los Estados miembros garantizar que el IVA percibido por error pueda rectificarse. Dado que la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición específica relativa a la regularización, los Estados miembros pueden definir libremente los procedimientos aplicables.

16. No estoy de acuerdo con que sea innecesario responder a la primera cuestión. Es cierto que los recursos de casación interpuestos por las recurrentes en el procedimiento principal se refieren al procedimiento por motivos de equidad contemplado en el artículo 227 de la AO cuando ya se ha pagado el Impuesto. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende claramente que esto es así porque no existe

ninguna posibilidad autónoma de regularización con arreglo al artículo 14, apartado 3, de la UStG en los casos en que el IVA de que se trate ha sido indebidamente mencionado en la factura correspondiente. Así, está claro que si el Derecho comunitario exige conceder una posibilidad de regularización más amplia, ello beneficiará a las recurrentes, especialmente si se tiene en cuenta que el Bundesfinanzhof parece bastante dispuesto a interpretar de una manera más amplia el artículo 227 de la AO. En todo caso, corresponde exclusivamente a dicho órgano jurisdiccional apreciar la pertinencia, para la resolución del litigio de que conoce, de las cuestiones que somete al Tribunal de Justicia. En principio, éste está obligado a responder a dichas cuestiones, a no ser que resulte manifiesto que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene ninguna relación con la resolución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional nacional.⁸

17. Por tanto, es necesario examinar si las limitadas posibilidades de regularización que aparentemente ofrece el Derecho alemán en la actualidad son compatibles con el Derecho comunitario. Es importante recordar que la Sexta Directiva no armonizó plenamente los sistemas del IVA de los Estados miembros. Por el contrario:

«ésta tiene por finalidad establecer una base imponible uniforme destinada a garantizar la neutralidad del sistema y, como indica su duodécimo considerando,

7 — Sentencia de 2 de diciembre de 1997 (C-188/95, Rec. p. I-6783).

8 — Véase, entre otras, la sentencia de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartados 59 y 61, recientemente confirmada mediante la sentencia de 13 de enero de 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Rec. p. I-151), apartado 13.

armonizar el régimen de deducciones “en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación”, de forma que “el cálculo de la prorrateada de deducción [se realice] de forma análoga en todos los Estados miembros”.⁹

18. Esto es particularmente cierto en el caso de las facturas. En la sentencia *Jeu-nehomme* y *EGI*, el Tribunal de Justicia confirmó que los Estados miembros tienen derecho a determinar, además de la información mínima exigida por el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, la información que deben contener las facturas en que se funda el ejercicio del derecho a deducción.¹⁰ Así pues, reitero la opinión que ya expresé en el asunto *Molenheide* y otros, según la cual los Estados miembros disfrutaban de «un amplio margen de apreciación en la aplicación de las disposiciones del sistema del IVA» y, «más en general, [...] la responsabilidad de administrar la totalidad del sistema del IVA». ¹¹ Es desde esta perspectiva desde la que debe apreciarse la adecuación de las posibilidades de regularización que ofrece el Derecho alemán.

19. La Sexta Directiva no dice nada sobre la posibilidad de regularización. En consecuencia, deben ser los Estados miembros, tal como reconoció expresamente el Tribunal de Justicia en la sentencia *Genius*

Holding, los que establezcan, en sus respectivos Derechos nacionales, la posibilidad de regularización de las deudas tributarias derivadas de las facturas emitidas.

20. Sin embargo, sería incompatible con el principio de neutralidad fiscal que el Derecho nacional no contemplara ninguna posibilidad de regularización. Si bien es cierto que, en la sentencia *Molenheide* y otros, el Tribunal de Justicia confirmó que, en el ejercicio de sus poderes en materias que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben garantizar que no se vulneren o se dificulte excesivamente el ejercicio de los derechos que la Directiva confiere a los sujetos pasivos, no estoy convencido de que el hecho de que un Estado miembro tan sólo contemple la posibilidad de regularización, en los casos de mención indebida del IVA, con posterioridad a la liquidación de la correspondiente deuda tributaria viole el principio de proporcionalidad.¹² En efecto, en mi opinión, de la exigencia expresa del artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que las personas que mencionen la cuota del IVA en una factura serán deudores del mismo se desprende que un Estado miembro puede considerar legítimamente que un sistema de reembolso *a posteriori* garantiza una protección adecuada contra el riesgo de pérdida de ingresos derivado de la emisión de facturas incorrectas o ficticias, especialmente cuando se ha practicado una deducción del IVA de que se trate. Un sistema de rectificación retroactiva también puede actuar como factor de disuasión contra los abusos en materia de facturas.

9 — Sentencia *Molenheide* y otros, citada en la nota 6 *supra*, apartado 42.

10 — Sentencia de 14 de julio de 1988 (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517; en lo sucesivo, «*Jeu-nehomme*»).

11 — Véanse mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia *Molenheide* y otros, citada en la nota 6 *supra*, punto 41.

12 — Véase, en particular, el apartado 48.

B. Los requisitos para proceder a la regularización

21. La cuestión de si la buena fe de quien expide la factura es o no un requisito previo para proceder a la regularización con arreglo al Derecho comunitario es, en realidad, el principal problema que plantea la presente petición de decisión prejudicial.
22. Cuando la factura emitida no ha dado lugar a una deducción y ha sido devuelta a su emisor, Schmeink sostiene que el principio de neutralidad fiscal exige que se reconozca al sujeto pasivo el derecho de regularización sin necesidad de acreditar su buena fe. También afirma que exigir la buena fe cuando no existe ninguna posibilidad de que se practiquen deducciones abusivas violaría el principio de proporcionalidad.
23. Alemania alega que el principio de neutralidad fiscal exige que únicamente se permita dicha regularización cuando concurren los requisitos definidos con precisión en la sentencia *Genius Holding*, es decir, cuando se haya acreditado la buena fe. Con carácter subsidiario, afirma que sólo puede haber buena fe cuando quien expidió la factura cometió un error excusable, como una negligencia administrativa, un error de Derecho o cualquier otro error similar.
24. La Comisión alega que negar la posibilidad de regularización a sujetos pasivos que no han actuado de buena fe aun en el caso de que no exista ningún riesgo de pérdida de ingresos del IVA violaría el principio de neutralidad. Los colocaría en una situación de desventaja con respecto a aquellos otros sujetos pasivos que sólo están obligados a pagar el IVA por las operaciones efectivamente realizadas. En su opinión, la sentencia *Genius Holding*, que está basada en el artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva, tan sólo afecta a aquellos casos en que las facturas han sido emitidas por error. Más en general, sostiene que tanto del hecho de que, con arreglo al artículo 2, la sujeción al IVA esté supeditada a la existencia de una operación imponible, como del principio de neutralidad se desprende que el IVA no se devenga cuando no existe una operación de ese tipo.
25. Todas las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia coinciden en señalar que la posibilidad de regularización presupone que el sujeto pasivo ha adoptado todas las medidas adecuadas para asegurarse de que no se practica ninguna deducción del IVA mencionado en la factura. Así, en el procedimiento principal *Schmeink* consiguió recuperar la factura correspondiente antes de que se practicara deducción alguna, mientras que el Sr. Strobel ingresó el IVA adeudado y posteriormente solicitó su exoneración mediante la regularización. En mi opinión, la eliminación de cualquier riesgo de disminución de los ingresos del IVA del Estado miembro de que se trate es el requisito previo fundamental de cualquier derecho de regularización.¹³ Para determinar si un Estado miembro puede exigir a quien expide una factura que

13 — Tal como ha señalado acertadamente un autor alemán, dada la existencia del riesgo *ex ante*, desde el momento en que se expide una factura incorrecta, de que se produzca dicha pérdida, la buena fe de quien expide dicha factura sólo debería liberarle de su deuda si finalmente no se produce ninguna pérdida efectiva *ex post*; véase Reiss: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1999, pp. 170 y ss., especialmente p. 174.

acredite además su buena fe, es necesario analizar la jurisprudencia en materia de facturas.

26. El asunto Jeunehomme, resuelto diecisiete meses antes que el asunto Genius Holding, tenía por objeto la reclamación efectuada por un sujeto pasivo que se oponía a la denegación de una deducción basada en facturas recibidas de determinados proveedores. La Administración tributaria consideró que la información que contenían las facturas de que se trataba era insuficiente. Así pues, dicho asunto se refería al derecho de deducción, expresamente reconocida por los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva y que, de conformidad con el artículo 20, apartado 1, letra a), está sujeta a regularización siempre que la deducción practicada «sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». El Tribunal de Justicia declaró que la competencia de los Estados miembros para regular la información que puede exigirse que se consigne en las facturas debía «limitarse [...] a lo que sea necesario para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal». ¹⁴ Está claro que el Tribunal de Justicia pretendía garantizar que los Estados miembros tuvieran un margen suficiente, pero no ilimitado, para aplicar normas destinadas a comprobar, tal como lo expresó el Abogado General Sir Gordon Slynn en sus conclusiones en el asunto Jeunehomme, «la autenticidad de la transacción» y que el proveedor ha ingresado el impuesto pagado «en la fase precedente». ¹⁵

27. En la sentencia Genius Holding se suscitó la cuestión de la regularización,

pero sólo de forma indirecta, ya que aquel asunto tenía por objeto fundamentalmente una regularización de una deducción inicialmente practicada. La necesidad de proceder a la regularización se debía a que Genius Holding había deducido cuotas del IVA que le habían facturado determinados subcontratistas pese a que, por aquel entonces, las normas neerlandesas pertinentes en materia de IVA impedían a dichos subcontratistas cobrar el IVA. ¹⁶ Genius Holding mantuvo, con el apoyo de la Comisión, que si un sujeto pasivo que ha pagado facturas no pudiera deducir el IVA cobrado en las mismas por sus proveedores, ello daría lugar a una doble tributación contraria al principio de neutralidad. Los Estados miembros que presentaron observaciones defendieron una interpretación estricta en virtud de la cual sólo podía deducirse el IVA efectivamente devengado, aunque la posición de los Países Bajos era «menos radical», en la medida en que la práctica administrativa neerlandesa en esos casos consistía en dirigirse, en una primera fase, a quien hubiese expedido la factura para reclamar el pago de dicho IVA, y «sólo cuando esta gestión no presenta ninguna posibilidad de dar resultados, *en determinadas condiciones, por ejemplo cuando no se aprecia buena fe en el que recibe la factura*, el impuesto deducido se recauda *a posteriori* y a cargo también de este último». ¹⁷ Sin embargo, en la exposición de los hechos de aquel asunto no se indicaba si los proveedores —en aquel caso, los subcontratistas— habían pagado efectivamente el IVA mencionado en las

16 — Con arreglo al denominado «régimen de desplazamiento», dichos subcontratistas estaban obligados a transferir la obligación de pago del IVA devengado por los servicios que habían prestado al contratista (principal) destinatario de los mismos a este último, que posteriormente debía incluirlo en su propia declaración del IVA y que asimismo tenía derecho a practicar deducciones por el mismo. Los Países Bajos habían sido autorizados por el Consejo, de conformidad con el artículo 27 de la Sexta Directiva, a adoptar este régimen.

17 — Véase el punto 15 de las conclusiones del Abogado General Sr. Mischo (el subrayado es del autor).

14 — Apartado 17.

15 — Rec. 1988, pp. 4517 y ss., especialmente, p. 4534.

facturas enviadas a Genius Holding ni, de hecho, si Genius Holding había pagado efectivamente las facturas con el IVA correspondiente incluido. Por tanto, no es posible considerar definitivamente ni que los primeros actuaran simplemente por error al facturar el IVA de que se trataba a la segunda ni que hubiese colusión entre ésta y los primeros.¹⁸

28. En la sentencia *Genius Holding*, el Tribunal de Justicia interpretó el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, según el cual un sujeto pasivo puede deducir las cuotas del IVA «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», en el sentido de que significaba que el «derecho a la deducción se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se han devengado». ¹⁹ Por consiguiente, declaró que las Administraciones tributarias nacionales están facultadas, con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra a), a regularizar una deducción «aunque corresponda a la cuota del impuesto mencionado en una factura o en un documento que produzca sus efectos». ²⁰ Para justificar esta interpretación, señaló que era «la que mejor permite prevenir el fraude fiscal, que sería más fácil en el caso de que pudiera deducirse cualquier impuesto facturado». ²¹

18 — El Abogado General Sr. Mischo consideraba que ambas hipótesis eran posibles; véase el punto 17 de sus conclusiones. La hipótesis formulada por la Comisión en sus observaciones en el presente asunto según la cual la sentencia *Genius Holding* se refería a un simple error, aunque probablemente sea correcta, no se sustenta, por tanto, en los hechos expuestos en aquel asunto.

19 — Apartado 13.

20 — Apartado 16.

21 — Apartado 17.

29. Éste es el contexto en el que el Tribunal de Justicia procedió a continuación, bajo la forma de un *obiter dictum*, a abordar la alegación basada en el principio de neutralidad. *Genius Holding*, la destinataria de las facturas de que se trataba, sostenía, apoyada por la Comisión, que limitar su derecho de deducción violaría dicho principio. En respuesta a esta alegación, el Tribunal de Justicia declaró que correspondía a los Estados miembros «establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que *quien haya extendido la factura* demuestre su buena fe». ²² Sin embargo, parece claro que la cuestión de la buena fe no se suscitó en relación con los hechos de aquel asunto. En primer lugar, dicho asunto se refería a un destinatario de facturas y, en segundo lugar, la práctica neerlandesa que presumiblemente lo provocó (véase el punto 27 *supra*) sólo se refería a la falta de buena fe por parte de los destinatarios de la factura como uno de los elementos en virtud de los cuales el impuesto deducido podía cobrarse a estos últimos. Sin embargo, está claro que el Tribunal de Justicia, con el fin de evitar el fraude fiscal, consideró que la buena fe constituía un requisito para poder proceder a la regularización de una deuda tributaria, si bien dejó pendiente la cuestión de la relación precisa entre dicho requisito y el principio de neutralidad fiscal cuando no existe ningún riesgo de fraude.

30. Antes de entrar a examinar dicha relación, resulta útil remitirse a la jurisprudencia más reciente en la que este Tribunal de Justicia ha analizado el papel de las facturas u otros documentos que produzcan sus efectos. En mi opinión, dicha

22 — Sentencia *Genius Holding*, apartado 18 (el subrayado es mío).

jurisprudencia sustenta la tesis que he expresado antes (véase el punto 25 *supra*) según la cual la preocupación por impedir el fraude fiscal constituye la principal preocupación de Derecho comunitario por lo que respecta al ejercicio por parte de los Estados miembros de su competencia para administrar sus sistemas nacionales del IVA.

31. En la sentencia Reisdorf, se preguntó al Tribunal de Justicia si podía eximirse a un sujeto pasivo del requisito habitual de presentar el original de una factura cuando éste había ejercido el derecho a deducir el IVA mencionado en la misma.²³ El Tribunal de Justicia declaró 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» y que 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».²⁴ Está claro que al Tribunal de Justicia le preocupaba, al igual que en el asunto Jeunehomme, asegurar que los Estados miembros pudieran luchar contra el fraude fiscal permitiendo que se practicaran deducciones únicamente cuando el sujeto pasivo pudiera demostrar la autenticidad del IVA sopor-tado cuya deducción solicitaba.

32. La importancia central de la lucha contra el fraude se puso de manifiesto

también en la sentencia Langhorst.²⁵ Aquel asunto se refería a determinadas notas de abono remitidas por un tratante de ganado al Sr. Langhorst, un agricultor, que debían producir los efectos de facturas. En ellas se mencionaba incorrectamente un tipo del IVA superior al que el Sr. Langhorst debía efectivamente pagar. Remitiéndose al artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva y al objetivo de evitar el fraude, el Tribunal de Justicia declaró que, puesto que el Sr. Langhorst, al haber aceptado el sistema de autofacturación aplicado por el tratante, podía ser considerado como el autor de las notas, era deudor del IVA mencionado en ellas.²⁶

33. La preocupación del Tribunal de Justicia por evitar el fraude resulta evidente asimismo en su decisión en el asunto Grandes sources d'eaux minérales françaises,²⁷ en el que la demandante sólo pudo aportar, como prueba de su derecho a la devolución del IVA, un duplicado de la factura, al haberse perdido el original por causas que no le eran imputables.²⁸ Pese a estar convencido de que la exigencia de los originales «corresponde al objetivo general de la Octava Directiva, enunciado en su sexto considerando, de luchar contra «ciertas formas de fraude o de evasión fiscal» y,

25 — Sentencia de 17 de septiembre de 1997 (C-141/96, Rec. p. I-5073).

26 — Véase, en particular, el apartado 28.

27 — Sentencia de 11 de junio de 1998 (C-361/96, Rec. p. I-3495).

28 — En aquel asunto, la solicitud había sido presentada por un sujeto pasivo francés en relación con el IVA alemán ingresado en el marco de la resolución de un contrato con un proveedor alemán. Dicha solicitud fue presentada con arreglo a la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»), cuyo artículo 3, letra a), exige expresamente adjuntar a las solicitudes de devolución «los originales de las facturas».

23 — Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/95, Rec. p. I-6257).

24 — *Ibidem*, apartado 29, que se remite a los puntos 26 y 27 de mis conclusiones en aquel asunto.

en particular, la reutilización de facturas para realizar «otras solicitudes de devolución», el Tribunal de Justicia declaró, sin embargo, que el artículo 3, letra a), de dicha Directiva «no puede interpretarse en el sentido de que excluya la posibilidad de que un Estado miembro admita tal solicitud de devolución en casos excepcionales en los que no exista ninguna duda de que la transacción en la que se basa la solicitud tuvo lugar [...] y en los que exista constancia de que, habida cuenta de las circunstancias, no hay riesgo de posteriores solicitudes de devolución». ²⁹ A continuación, refiriéndose al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia señaló que «la exclusión de tal posibilidad no resulta necesaria en este caso para evitar el fraude o la evasión fiscal». ³⁰

34. El alcance exacto que el Tribunal de Justicia pretendía dar al requisito de la buena fe mediante su observación en la sentencia *Genius Holding* es incierto, dado que, a juzgar por la información obrante en los autos de aquel asunto, resulta que quien expidió la factura actuó simplemente por error al facturar el IVA de que se trataba a *Genius Holding*. Teniendo en cuenta la posterior jurisprudencia, en la que prevalece la preocupación por evitar el simple fraude fiscal o la presentación fraudulenta de solicitudes de deducción del IVA, parece probable, en mi opinión, que, mediante su referencia a la buena fe en la sentencia *Genius Holding*, el Tribunal de Justicia no pretendiera nada más que referirse a un principio que debe aplicarse, cuando sea pertinente, a las normas de Derecho comunitario y, en particular, al sistema comunitario del IVA. En consecuencia, si se ha acreditado que la factura se emitió de

buena fe, resulta manifiesto que violaría el principio de neutralidad impedir al sujeto pasivo hacer uso de su derecho de regularización cuando no se ha producido ninguna pérdida ni riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Considero que, en tales circunstancias, el Derecho comunitario exige a los Estados miembros permitir la regularización de las declaraciones del IVA afectadas por facturas erróneas, de acuerdo con las normas nacionales. A mi entender, esta interpretación es la que efectivamente subyace en la observación efectuada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Genius Holding*. Sin embargo, estoy de acuerdo con la Comisión en que, siguiendo el mismo principio, lógicamente también debería exigirse que fuera posible dicha regularización cuando, pese a haberse producido un error inicial inexcusable o haber habido mala fe en la elaboración de la factura, su emisor ha tomado medidas adecuadas y eficaces para garantizar que no se produzca ninguna pérdida de ingresos fiscales. ³¹

35. El artículo 21, número 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se refiere a la deuda que contrae quien expide la factura en relación con el IVA mencionado en la factura no se opone a esta interpretación. Tal como señala la Comisión, el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros establecer cualesquiera medidas que consideren necesarias, como multas o sanciones, de naturaleza penal o administrativa, para evitar la emisión o los intentos de emisión de facturas falsas o ficticias. En mi opinión, el Derecho comunitario tam-

29 — Apartados 28 y 29.

30 — Apartado 30.

31 — El hecho de que, al parecer, actualmente sólo algunos Estados miembros permiten la regularización aun en el caso de que haya habido mala fe no puede afectar a la interpretación de las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva, que debe interpretarse de manera autónoma.

poco impide a los Estados miembros imponer que la carga de la prueba de la inexistencia de cualquier riesgo para los ingresos del IVA recaiga sobre el sujeto pasivo responsable. Esto se aplica, con mayor razón, en los casos en que desde un principio no hubiera buena fe.

36. Si el Tribunal de Justicia aceptara esta interpretación, no sería necesario entrar en el análisis de cuál debe ser, a efectos del Derecho comunitario en materia de IVA, el contenido sustancial del concepto de «buena fe». A la luz de las grandes diferencias que existen entre las prácticas habituales en los ordenamientos nacionales con respecto al significado de dicho concepto, y a la falta de disposiciones expresas sobre dicha cuestión en la Sexta Directiva, pienso que debe ser el legislador comunitario el que elabore, si lo considera adecuado, una definición comunitaria de «buena fe». ³² Sin embargo, si el Tribunal de Justicia no aceptara esta solución, ni la sentencia *Genius Holding* ni la posterior jurisprudencia en materia de facturas sus-

tentan, en mi opinión, la tesis según la cual los Estados miembros están obligados, con arreglo al Derecho comunitario, a no permitir que se proceda a la regularización salvo en los casos en que se demuestre la existencia de buena fe. En la parte pertinente de su sentencia *Genius Holding*, el Tribunal de Justicia declaró que «corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos», la posibilidad de regularización «en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe». ³³ Una interpretación normal de este pasaje no indica que el Tribunal de Justicia pretendiera imponer a los Estados miembros ninguna obligación estricta. En particular, no creo que sustente la tesis según la cual los Estados miembros *no pueden* permitir, en el marco de sus propios sistemas nacionales del IVA, la regularización de la deuda del IVA derivada de declaraciones basadas en facturas erróneas o ficticias. Además, no veo ninguna buena razón de política para imponer semejante obligación a los Estados miembros.

32 — Al parecer, sólo en los Derechos de Austria, Bélgica, Alemania, Portugal y el Reino Unido se ha considerado qué debe entenderse por «buena fe» a efectos del IVA. Así, en el Derecho alemán, por ejemplo, la jurisprudencia a la que se ha aludido en el punto 11 *supra* y en la correspondiente nota 3 *supra* exige que el error sea excusable, lo que no sucedería si quien expide la factura incurrió en una negligencia grave o en un exceso de ingenuidad. Este mismo planteamiento parece encontrarse de manera implícita en el Derecho del Reino Unido, donde el derecho a emitir al menos una nota de abono con objeto de corregir una factura anterior errónea está supeditado a la existencia de «un error o una sobrefacturación reales»; véase *British Machinery Co Ltd/Customs and Excise Commissioners* [1977], VATTR 187. Sin embargo, el sistema portugués del IVA parte de la base de presumir la buena fe de quien expide la factura, mientras que la prueba de la mala fe parece que requiere una intención de defraudar al Estado por parte del emisor de la factura; véase el artículo 19, apartado 3, del CIVA (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido). Este último planteamiento parece que es el que se aplica también en Austria, país en el que se ha propuesto, en un comentario doctrinal sobre el IVA, que se permita practicar una rectificación siempre que la mala fe no pretendiera eludir el pago del IVA; véase Ruppe: *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, p. 918.

37. Soy consciente de que, en sus conclusiones en el asunto *Langhorst*, el Abogado General Sr. Léger interpretó el principio que subyace en particular en la sentencia *Genius Holding* en el sentido de que exige que «el emisor de una factura que mencione un impuesto indebido debe pagarlo, salvo si puede probar que la cuota expresada no obedece a una intención fraudulenta». ³⁴ Sin embargo, en aquel asunto, a diferencia del que aquí nos ocupa, no se

33 — *Ibidem*, apartado 18 (el subrayado es mío).

34 — Punto 60.

suscitaba la cuestión de la regularización. No interpreto dicho pasaje en el sentido de que se refiere al fraude en general, no relacionado con el sistema del IVA. A mi entender, el principio mencionado en dicho pasaje no debe privar a los Estados miembros de su autonomía, al aplicar sus sistemas nacionales del IVA, para permitir la regularización aun en el caso de que no existiera buena fe por parte del sujeto pasivo, siempre y cuando no exista ningún riesgo para los ingresos del IVA.

38. Si se adopta esta interpretación de la Sexta Directiva, no es necesario analizar la tercera cuestión planteada por el Bundesfinanzhof. En consecuencia, considero que la regularización de facturas incorrectas o falsas no debe ser discrecional, sino que, por el contrario, debe ser efectivamente posible en todos los casos, siempre y cuando el sujeto pasivo responsable de su emisión demuestre que no se producirá ninguna pérdida de ingresos del IVA.

IV. Conclusión

39. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas:

- «1) El Derecho comunitario no exige que el Derecho nacional permita la regularización de un impuesto indebidamente mencionado en una factura en el marco del propio procedimiento de liquidación de la deuda tributaria inicial de un sujeto pasivo que ha expedido facturas erróneas o ficticias, siempre que esa persona pueda efectivamente solicitar con posterioridad la regularización de la suma percibida de este modo, y que la posibilidad de proceder a dicha regularización cuando se cumplen los correspondientes requisitos no sea discrecional.

- 2) El único requisito impuesto por el Derecho comunitario en relación con las solicitudes de regularización del IVA mencionado errónea o ficticiamente en las facturas es que quien expide la factura de que se trate debe poder acreditar, a satisfacción de la Administración tributaria nacional competente, que no se producirá ninguna pérdida de ingresos del IVA. El Derecho comunitario impide que las legislaciones nacionales en materia de IVA supediten dichas solicitudes a un requisito adicional de buena fe por parte de quien expide la factura en el momento en que ésta se expidió.»