

|

61996J0141

Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1997. - Finanzamt Osnabrück-Land contra Bernhard Langhorst. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Impuesto sobre el Valor Añadido - Interpretación de la letra c) del apartado 1 del artículo 21 y la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva 77/388/CEE - Documento que puede considerarse que produce los efectos de una factura - Nota de abono emitida por el comprador y no contradicha por el vendedor en lo que atañe a la cuota del Impuesto que en ella figura. - Asunto C-141/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-05073

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado - Obligaciones del sujeto pasivo - Posesión de una factura - Factura - Concepto - Nota de abono emitida por el destinatario de los bienes o servicios - Inclusión - Requisitos - Impugnación por el sujeto pasivo del importe mencionado - Inexistencia - Irrelevancia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 21, punto 1, letra c), y 22, ap. 3, letra c)]

Índice

La letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios autoriza a los Estados miembros a considerar como «documento que produce los efectos de una factura» una nota de abono emitida por el destinatario de bienes o servicios, siempre que contenga las menciones que dicha Directiva prescribe para las facturas, que se haya emitido con el acuerdo del sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios y que éste pueda contradecir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido mencionada en la misma. En efecto, en tales circunstancias, el sujeto pasivo, que dispone de tal facultad de control, puede ser considerado como autor de la nota de abono, aunque haya sido emitida por el destinatario de los bienes o servicios.

Por otra parte, el sujeto pasivo que no haya contradicho la mención, en una nota de esa índole, de una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido superior a la devengada por las operaciones sujetas al Impuesto, debe considerarse como la persona que ha mencionado esa cuota y, por lo tanto, es el deudor de la cuota indicada, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva. Una interpretación diferente tendría el efecto de favorecer posibles fraudes o colusiones contrarias al buen funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y al objetivo que persigue de garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración tributaria.

Partes

En el asunto C-141/96,

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

Finanzamt Osnabrück-Land

y

Bernhard Langhorst,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra c) del punto 1 del artículo 21 y de la letra c) del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), J.L. Murray y L. Sevón, Presidentes de Sala; P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Gobierno alemán por el Sr. E. Röder, Ministerialrat en el Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, y S. Lee, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J. Sack, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno alemán, representado por el Sr. E. Röder; del Gobierno helénico, representado por el Sr. V. Kontolaimos, Consejero Jurídico adjunto en el Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. A. Rokofyllou, Consejera especial del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. S. Ridley y el Sr. S. Richards, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. J. Sack, expuestas en la vista de 15 de abril de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de mayo de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 14 de marzo de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de la letra c) del punto 1 del artículo 21 y de la letra c) del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Osnabrück-Land (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Langhorst a propósito del problema de si éste adeuda la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), mencionada en una nota de abono emitida por un cliente y que no ha contradicho, aunque dicha cuota sea superior a la que se adeudaba por las operaciones sujetas al Impuesto.

La Sexta Directiva

3 Las letras a) y c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva establecen:

«Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. en operaciones de régimen interior:

a) el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada, que no sea ninguna de las enunciadas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 y ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero [...]

[...]

c) cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos.»

4 El apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva dispone además:

«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 deberá 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.»

La Ley alemana

5 El apartado 1 del artículo 14 de la Umsatzsteuergesetz de 26 de noviembre de 1979, modificada por la Ley de 18 de agosto de 1980 (Ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«1) Cuando un empresario efectúe entregas u otras prestaciones sujetas al Impuesto en virtud del punto 1 del apartado 1 del artículo 1 podrá, e incluso deberá si efectúa las operaciones en favor de otro empresario para la empresa de éste, emitir, a petición de éste, facturas en las que figure separadamente la cuota del Impuesto. Dichas facturas deberán contener las siguientes menciones:

1. el nombre y la dirección del empresario prestador,
2. el nombre y la dirección del destinatario de la prestación,
3. la cantidad y la designación comercial habitual de los bienes objeto de entrega, o la naturaleza y el alcance de la otra prestación,
4. la fecha de la entrega u otra prestación,
5. la contraprestación debida por la entrega u otra prestación (artículo 10),
6. la cuota del Impuesto devengado sobre dicha contraprestación (punto 5).

[...]»

6 Además, el apartado 2 del artículo 14 de la UStG dispone:

«Si el empresario hubiera indicado separadamente, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota de IVA 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.»

7 Según el apartado 5 del artículo 14 de la misma Ley,

«Una nota de abono producirá asimismo los efectos de una factura cuando un empresario la utilice para pagar una entrega u otra prestación sujeta al Impuesto efectuada a su favor. Se estará ante una nota de abono cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. El empresario prestador (el destinatario de la nota de abono) deberá estar facultado, con arreglo al apartado 1 anterior, para indicar separadamente la cuota del Impuesto en una factura.
2. El autor de la nota de abono y su destinatario deberán estar de acuerdo sobre el hecho de que la entrega o la prestación se satisfaga mediante una nota de abono.
3. La nota de abono deberá contener las indicaciones previstas en la segunda frase del apartado 1 anterior.
4. La nota de abono deberá haberse librado al empresario prestador.

Las frases primera y segunda anteriores se aplican igualmente en el caso de que un empresario emita una nota de abono para el pago total o parcial de una entrega o de otra prestación sujeta al Impuesto pero aún no efectuada. La nota de abono dejará de producir los efectos de una factura si el destinatario contradice la mención de la cuota del Impuesto que figura en la misma.»

Los hechos del litigio principal

8 El Sr. Langhorst, agricultor, declaró el volumen de negocios obtenido en 1985, año que es objeto del presente litigio, tras optar, conforme al apartado 4 del artículo 24 de la UStG, por una tributación con un tipo de gravamen del 7 %, en lugar del 13 %, previsto en la primera frase del apartado 1 del artículo 24 de la misma Ley.

9 Ignorando este hecho, los tratantes de ganado a los que el Sr. Langhorst había suministrado cerdos de engorde, le remitieron notas de abono en las que se indicaba separadamente un IVA calculado al tipo del 13 %. En un primer momento, el Sr. Langhorst no contradijo la cuota del IVA mencionada en dichas notas.

10 Posteriormente, el Sr. Langhorst acudió al Niedersächsische Finanzgericht, el cual, el 10 de octubre de 1989, dictó una sentencia por la que redujo la cuota del IVA. Mediante escrito de 27 de enero de 1992, completado el 26 de marzo siguiente, el Finanzamt interpuso un recurso de «Revision» [recurso de casación] contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof.

11 En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof considera que el Niedersächsische Finanzgericht calculó correctamente la reducción de la cuota del IVA, pero que, no obstante, podría haberse estimado la pretensión del Finanzamt en la medida en que, con arreglo a la primera frase del apartado 2 del artículo 14 de la UStG, el Sr. Langhorst debería pagar la cuota total del IVA indicada separadamente en las notas de abono, incluidos los importes adicionales no justificados por operaciones sujetas al Impuesto.

12 No obstante, el Bundesfinanzhof señala que el texto del apartado 2 del artículo 14 de la UStG designa expresamente al suministrador que haya indicado separadamente en la factura la cuota superior de IVA como el único deudor del Impuesto más elevado. Ahora bien, en el presente asunto, no es el suministrador, Sr. Langhorst, quien emitió el documento en el que consta una

cuota superior de IVA, sino los clientes, esto es, los tratantes de ganado. El Bundesfinanzhof agrega que, en la medida en que, en virtud del apartado 5 del artículo 14 de la UStG, la nota de abono emitida por los tratantes de ganado hace las veces de factura, permitiéndoles así deducir una cuota de IVA que en realidad no está justificada, podría sostenerse que el Sr. Langhorst adeuda esta cuota de IVA ya que no la contradijo.

13 El Bundesfinanzhof se pregunta si tal interpretación del apartado 2 del artículo 14 de la UStG se ajusta a las disposiciones de Derecho comunitario y, en particular, a la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, que establece que será deudor del IVA cualquier persona que mencione la cuota de este Impuesto en una factura o en cualquier documento que produzca sus efectos, así como la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de dicha Directiva que atribuye a los Estados miembros la facultad de fijar los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura, pero no asimila expresamente las notas de abono emitidas por clientes a las facturas emitidas por el sujeto pasivo. En consecuencia, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Autoriza la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 73/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo 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, a considerar como factura o documento que produce sus efectos [letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Directiva] una nota de abono en el sentido del apartado 5 del artículo 14 de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al Impuesto sobre el volumen de negocios) de 1980?

2) En el caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión: ¿Autoriza la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE a considerar a quien acepta una nota de abono de un importe superior a la cuota del Impuesto devengado sobre la base de sus operaciones sujetas al Impuesto, sin cuestionar el importe de los impuestos indicados en la nota de abono, como una persona que menciona la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos y que, por consiguiente, adeuda ese Impuesto sobre el Valor Añadido?

3) ¿Puede el destinatario de una nota de abono, en las circunstancias descritas en la segunda cuestión, invocar la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE cuando, en concepto de deuda fiscal, se le reclama el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido mencionado en la nota de abono, por la cuantía correspondiente a la diferencia entre la deuda fiscal indicada y la adeudada sobre la base de las operaciones sujetas a gravamen?»

14 La resolución de remisión puntualiza que la tercera cuestión sólo se justifica en caso de respuesta negativa a la segunda cuestión.

Sobre la primera cuestión

15 Mediante su primera cuestión el Juez nacional solicita esencialmente que se dilucide si la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a considerar como «documento que produce los efectos de una factura» una nota de abono emitida por el destinatario de los bienes o servicios.

16 Ante todo debe recordarse que el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva establece en su letra a) que 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 y, en su letra b) que en dichas facturas o documentos que produzcan sus efectos, 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».

17 Tras establecer así los requisitos mínimos relativos a las menciones que obligatoriamente deben figurar en la factura o en el documento que produce sus efectos, la letra c) del apartado 3 del artículo 22 deja a los Estados miembros la libertad de fijar los criterios según los cuales tal documento puede considerarse que produce los efectos de una factura. No obstante, dicha facultad debe ejercerse 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartados 16 y 17, y de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257, apartado 24).

18 En estas circunstancias, debe examinarse si una nota de abono que, como en el asunto principal, contiene las menciones obligatorias a que se refiere la letra b) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva puede considerarse que produce los efectos de una factura a pesar de que la emita el destinatario de los bienes o servicios, teniendo en cuenta que, según la norma nacional de que se trata, el autor de la nota de abono y su destinatario deben haberse puesto de acuerdo sobre el hecho de que la entrega o la prestación se pague mediante una nota de abono, que esta última debe haberse librado al empresario prestador y que la nota de abono dejará de producir los efectos de una factura si el destinatario contradice la mención del Impuesto que en ella figure.

19 A este respecto, procede señalar que la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva se refiere a la situación normal, es decir, a la emisión por parte del sujeto pasivo que entrega bienes o presta servicios de una factura o de un documento que produzca sus efectos.

20 No obstante, como ha subrayado el Abogado General en los puntos 29 y siguientes de sus conclusiones, dado que el objetivo de dicha disposición es garantizar la percepción exacta del Impuesto y evitar el fraude, nada se opone a que sea el destinatario de los bienes o servicios quien emita el referido documento, siempre que éste contenga las menciones prescritas para la factura y que el sujeto pasivo que entregue los bienes o preste los servicios haya podido, en su caso, pedir la rectificación del contenido.

21 En efecto, en semejante supuesto, en la medida en que le asiste tal facultad de control, puede considerarse al sujeto pasivo como autor del documento, cuya redacción, de algún modo, habría confiado a su cliente. La nota de abono cumple así la función de justificante de los derechos y obligaciones del sujeto pasivo en materia de IVA ya que contiene los mismos datos que la factura tradicional y el sujeto pasivo puede libremente aprobar su contenido.

22 Como señalan acertadamente los Gobiernos alemán y del Reino Unido, debe ponerse de relieve que una nota de abono emitida por el destinatario de bienes o servicios constituye, en numerosos casos, la mejor forma de reflejar las entregas o prestaciones efectuadas, en la medida en que únicamente el destinatario de los bienes o servicios puede comprobar la conformidad de éstos con lo pactado en el contrato.

23 En estas circunstancias, del hecho de que la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva se limite a prever la emisión, por parte del sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios, de una factura o de un documento que produzca sus efectos, no puede deducirse la imposibilidad de que los Estados miembros consideren que un documento produce los efectos de una factura por el mero hecho de haber sido emitido por el destinatario de los bienes o servicios.

24 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a considerar como «documento que produce los efectos de una factura» una nota de abono emitida por el destinatario de bienes o servicios, siempre que contenga las menciones que dicha Directiva prescribe para las facturas, que se haya emitido con el acuerdo del sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios y que éste pueda contradecir la cuota del IVA mencionada en la misma.

Sobre la segunda cuestión

25 Mediante la segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar si el sujeto pasivo que no haya contradicho la mención, en una nota de abono que produce los efectos de una factura, de una cuota del IVA superior a la adeudada por las operaciones sujetas al Impuesto, puede considerarse como la persona que ha mencionado esa cuota y, por lo tanto, es el deudor de la cuota indicada, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de dicha Directiva.

26 A este respecto debe recordarse que la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva dispone que será deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones de régimen interior «cualquier persona que mencione la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos».

27 Por cuanto, como en el asunto principal, una nota de abono produce los efectos de una factura, debe considerarse al sujeto pasivo como la persona que, en realidad, ha mencionado la cuota del IVA sobre esa nota de abono, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de dicha Directiva y que, por lo tanto, adeuda la cuota indicada.

28 En efecto, si sobre este aspecto se resolviera de un modo distinto, el sujeto pasivo no debería pagar una parte de la cuota del IVA que figura en el documento que produce los efectos de factura, aun cuando, como subraya la resolución de remisión, el destinatario de los bienes o servicios habría podido deducir íntegramente dicho IVA, lo que favorecería posibles fraudes o colusiones contrarias al buen funcionamiento del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva y al objetivo que persigue de garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración tributaria.

29 Por consiguiente, debe responderse a la segunda cuestión que el sujeto pasivo que no haya contradicho la mención, en una nota de abono que produce los efectos de una factura, de una cuota del IVA superior a la devengada por las operaciones sujetas al Impuesto, puede considerarse como la persona que ha mencionado esa cuota y, por lo tanto, es el deudor de la cuota indicada, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva.

Sobre la tercera cuestión

30 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión, no es necesario responder a la tercera cuestión.

Decisión sobre las costas

Costas

31 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, helénico y del Reino Unido y 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 14 de marzo de 1996, declara:

1) La letra c) del 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, autoriza a los Estados miembros a considerar como «documento que produce los efectos de una factura» una nota de abono emitida por el destinatario de bienes o servicios, siempre que contenga las menciones que dicha Directiva prescribe para las facturas, que se haya emitido con el acuerdo del sujeto pasivo que entrega los bienes o presta los servicios y que éste pueda contradecir la cuota del IVA mencionada en la misma.

2) El sujeto pasivo que no haya contradicho la mención, en una nota de abono que produce los efectos de una factura, de una cuota del IVA superior a la devengada por las operaciones sujetas al Impuesto, puede considerarse como la persona que ha mencionado esa cuota y, por lo tanto, es el deudor de la cuota indicada, en el sentido de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva.