

|

61998J0454

Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000. - Schmeink & Cofreth AG & Co. KG contra Finanzamt Borken y Manfred Strobel contra Finanzamt Esslingen. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva del IVA - Obligación de los Estados miembros de prever la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado - Requisitos - Buena fe de quien expide la factura. - Asunto C-454/98.

Recopilación de Jurisprudencia 2000 página I-06973

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 - Regularización del impuesto indebidamente facturado - Determinación de los requisitos para la regularización - Competencia de los Estados miembros - Alcance y límites

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

Índice

\$\$Dado que la Sexta Directiva 77/388 no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el Impuesto indebidamente facturado. No obstante, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido exige que el Impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura. Así pues, cuando se haya eliminado este riesgo, la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

(véanse los apartados 48, 49, 58, 60, 63, 68, 70 y los puntos 1 y 2 del fallo)

Partes

En el asunto C-454/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

y

Finanzamt Borken,

y entre

Manfred Strobel

y

Finanzamt Esslingen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 21, punto 1, letra c), de la Directiva 77/338/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; J.C. Moitinho de Almeida (Ponente) y L. Sevón, Presidentes de Sala; P.J.G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet y V. Skouris, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, por los Sres. J. Hartmann y A. Schiller, asesores fiscales;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing, Ministerialrat del Bundesministerium der Finanzen, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa, Consejero Jurídico, y A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de abril de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 15 de octubre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de diciembre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 21, punto 1, letra c), 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 dos litigios entre, por una parte, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (en lo sucesivo, «Schmeink») y el Finanzamt Borken, y, por otra, el Sr. Strobel y el Finanzamt Esslingen, relativos a la negativa del Finanzamt a eximir, por motivos de equidad, a Schmeink y al Sr. Strobel del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») indebidamente facturado.

La Sexta Directiva

3 El artículo 21 de la Sexta Directiva establece:

«Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. en operaciones de régimen interior:

[...]

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.

[...]»

La normativa nacional en materia de IVA

4 El artículo 14, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz de 1991 (Ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), que se refiere a la liquidación del IVA cuando la cuota del impuesto indicada en la factura es errónea, establece:

«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.»

5 El artículo 14, apartado 3, de la UStG añade, por lo que se refiere a la liquidación del IVA cuando la cuota que figura en la factura no está justificada:

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

6 El artículo 17, apartado 1, de la UStG prevé:

«Cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3:

1. el empresario que haya realizado la operación estará obligado a rectificar en la misma medida la cuota adeudada a este respecto,

2. el empresario beneficiario de dicha operación estará obligado a rectificar en la misma medida la deducción del impuesto soportado que haya alegado a este respecto [...]»

7 El artículo 190, apartado 3, de las Umsatzsteuer-Richtlinien (Directrices en materia de impuesto sobre el volumen de negocios), precisa:

«A diferencia del artículo 14, apartado 2, de la UStG, el artículo 14, apartado 3, de la UStG no prevé la posibilidad de una rectificación. No obstante, si la percepción del impuesto que se ha indicado erróneamente da lugar a una situación objetivamente rigurosa, se admite, por motivos de equidad, que quien expide la factura la rectifique aplicando por analogía el artículo 14, apartado 2, de la UStG [...] Debe considerarse que se está ante una situación objetivamente rigurosa por ejemplo cuando la prestación por la que se extiende una factura fue realizada por la persona que expide dicha factura y se demuestra que sólo por error se indicó un destinatario de la prestación incorrecto o se designó una prestación incorrecta.»

8 El artículo 227 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO») dispone:

«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; en las mismas circunstancias, los importes ya satisfechos pueden ser reembolsados o tenidos en cuenta.»

Los litigios en el procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

Asunto Schmeink

9 Schmeink adquirió el 50 % de las participaciones de una GmbH (sociedad alemana de responsabilidad limitada; en lo sucesivo, «GmbH») por un precio de 3.781.220 DEM. El 31 de diciembre de 1991, envió a esta GmbH un documento contable asimilado a una factura en el que mencionaba este importe en concepto de prestaciones de asesoramiento que, sin embargo, jamás efectuó. En este documento contable, Schmeink indicó expresamente un importe de IVA de 529.370,80 DEM.

10 Esta «factura pro-forma» fue uno de los elementos utilizados por la GmbH para fundamentar una solicitud de prima fiscal a la inversión.

11 Tras una comprobación especial del IVA realizada en marzo de 1993, el Finanzamt Borken, mediante liquidación rectificadora de 14 de abril de 1993, fijó como cuota de IVA adeudada por Schmeink el importe indicado por separado en el documento contable.

12 La GmbH no invocó ningún derecho a deducción amparándose en este documento contable y se lo devolvió a Schmeink el 19 de julio de 1993.

13 El 1 de julio de 1994, Schmeink presentó una solicitud ante el Finanzamt Borken con el fin de obtener, de conformidad con el artículo 227 de la AO, la exención del IVA por motivos de equidad.

14 Mediante resolución de 12 de septiembre de 1994, el Finanzamt Borken desestimó esta solicitud.

15 Schmeink interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt Borken ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 23 de noviembre de 1995, confirmó dicha resolución.

16 El 24 de marzo de 1997, Schmeink interpuso recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

Asunto Strobel

17 Durante los años 1992 y 1993, en los que explotaba un negocio de máquinas de oficina, el Sr. Strobel envió a varias empresas de leasing facturas relativas a entregas que nunca se produjeron.

18 Mediante estas facturas ficticias, el Sr. Strobel pretendía disimular las pérdidas de una de sus filiales y aparentar mejores resultados. Las facturas fueron pagadas por las empresas de leasing. Con posterioridad, el Sr. Strobel reembolsó a dichas empresas los importes que le habían abonado.

19 El Sr. Strobel aplicó el IVA a estas cantidades. Por su parte, las empresas de leasing dedujeron, en concepto de impuestos soportados, el importe del IVA indicado en dichas facturas.

20 En 1994, el Sr. Strobel presentó espontáneamente una declaración de rectificación al Ministerio Fiscal y al Finanzamt Esslingen, poniendo en su conocimiento las facturas ficticias y sus destinatarios. El Finanzamt Esslingen transmitió estos datos a las Administraciones tributarias competentes respecto de los destinatarios de las facturas, para que dichas Administraciones procediesen a regularizar las deducciones de los impuestos soportados por éstos.

21 Tras la declaración efectuada por el Sr. Strobel, los servicios tributarios realizaron un control y el Finanzamt Esslingen fijó como cuota de IVA adeudada por el Sr. Strobel los importes indicados por separado en las facturas, a saber, 519.346,36 DEM para 1992 y 653.156,51 DEM para 1993.

22 El 24 de agosto de 1995, el Sr. Strobel presentó una solicitud ante el Finanzamt Esslingen con el fin de obtener, con arreglo al artículo 227 de la AO, la exención del IVA por motivos de equidad.

23 Mediante resolución de 15 de noviembre de 1995, el Finanzamt Esslingen desestimó esta solicitud.

24 El Sr. Strobel interpuso recurso contra la resolución del Finanzamt Esslingen ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, que, mediante sentencia de 9 de julio de 1997, confirmó dicha resolución.

25 El 19 de agosto de 1997, el Sr. Strobel interpuso recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

26 El Bundesfinanzhof acumuló estos dos asuntos. Señaló que estaba justificada la fijación del IVA de conformidad con el artículo 14, apartado 3, segunda frase, segunda posibilidad, de la UStG, puesto que Schmeink y el Sr. Strobel habían expedido facturas, que mencionaban por separado este impuesto, y las habían entregado a sus destinatarios sin haber ejecutado las prestaciones que se indicaban en ellas.

27 El Bundesfinanzhof recordó que el objetivo que persigue el artículo 14, apartado 3, de la UStG, es evitar fraudes cuando se expiden facturas en las que se hace constar por separado el importe del impuesto y no se efectúan las operaciones indicadas. A diferencia del artículo 14, apartado 2, de la UStG, el legislador no previó en el artículo 14, apartado 3, de la UStG, ninguna posibilidad de regularización para no atenuar el efecto disuasorio de esta disposición.

28 Según una sentencia del Bundesfinanzhof de 21 de febrero de 1980 (BStBl II 1980, p. 283), se impone una medida de equidad en los supuestos en que quien expida la factura haya eliminado el riesgo de disminución de los ingresos fiscales en tiempo oportuno y de manera completa. En efecto, en estos casos, en particular cuando quien expide la factura logra recuperar y destruir las facturas que expidió antes de que su destinatario las utilice, o cuando quien expide la factura, sin lograr recuperarla, elimina la situación de riesgo adoptando a tiempo otras medidas, en particular mediante una declaración ante el Finanzamt competente respecto de él o del destinatario de la factura, el artículo 14, apartado 3, de la UStG no tiene ningún efecto disuasorio.

29 El Bundesfinanzhof se refirió, no obstante, a la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 18, según la cual, para garantizar la aplicación del principio de neutralidad del IVA, corresponde 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, así como a una sentencia del Bundesgerichtshof de 23 de noviembre de 1995, IX ZR 225/94 (Neue Juristische Wochenschrift 1996, p. 842), en la que ese órgano jurisdiccional consideró que, teniendo en cuenta que el artículo 14, apartado 3, de la UStG no prevé ninguna posibilidad de regularización, procede atenerse a lo establecido en la sentencia Genius Holding, antes citada, mediante una exención del impuesto autorizada por el artículo 227 de la AO.

30 El Bundesfinanzhof señaló que la exigencia de buena fe para permitir la regularización no puede deducirse del sistema del artículo 14, apartado 3, de la UStG. Esta exigencia, que resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no se deriva del principio de neutralidad. Limitar la posibilidad de deducción de quien expide la factura a los supuestos de buena fe no es ni suficiente ni conforme con la lógica interna del sistema del IVA. Debe tenerse más bien en cuenta, como criterio para excluir la regularización del importe del impuesto mencionado en la factura, si el destinatario de la factura pudo obtener efectivamente la correspondiente deducción fiscal. Si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de una factura, quien haya expedido dicha factura sería considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

31 Supeditar la posibilidad de regularización a que se demuestre la buena fe de quien expide las facturas supondría asimilar el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, a una disposición penal. En efecto, el hecho de imputar definitivamente a alguien el impuesto indicado dependería exclusivamente de un «comportamiento reprochable», a saber, el hecho de obrar de mala fe, lo que plantearía problemas en el plano constitucional.

32 Por ello, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre la admisibilidad

33 El Gobierno alemán cuestiona la admisibilidad de las cuestiones primera y tercera, basándose en que la respuesta a estas cuestiones carece de utilidad para resolver los litigios del procedimiento principal.

34 Por lo que se refiere a la primera cuestión, el Gobierno alemán sostiene que, en los litigios principales, el procedimiento de liquidación del impuesto ha concluido, y que las liquidaciones ya no pueden ser objeto de recurso, de modo que ya no resulta posible regularizar los importes fijados erróneamente en el procedimiento de liquidación. Según dicho Gobierno, los litigios principales versan únicamente sobre la desestimación de las solicitudes de reducción, por motivos de equidad, de las cantidades adeudadas en concepto de IVA, de conformidad con el artículo 227 de la AO, y no sobre las liquidaciones del impuesto basadas en el artículo 14, apartado 3, segunda frase, segunda posibilidad, de la UStG.

35 Por lo que se refiere a la tercera cuestión, el Gobierno alemán considera que en el presente caso no existe ninguna razón para examinar el concepto de buena fe. En efecto, según este Gobierno, la expedición de las facturas constituye un abuso, y no un error, puesto que Schmeink y el Sr. Strobel sabían que no tenían derecho a indicar el IVA por separado en las facturas.

36 A este respecto, procede recordar que el procedimiento previsto en el artículo 177 del Tratado constituye un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los Jueces nacionales que permite al primero proporcionar a los segundos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que necesitan para la solución del litigio que deban dirimir (véase, en particular, el auto de 25 de mayo de 1998, Nour, C-361/97, Rec. p. I-3101, apartado 10).

37 Además, de una jurisprudencia reiterada se desprende que le corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59; de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 25, y de 13 de enero de 2000, TK-Heimdienst, C-254/98, Rec. p. I-151, apartado 13).

38 Pues bien, en el presente asunto no resulta de manera manifiesta que la interpretación del Derecho comunitario que el órgano jurisdiccional nacional solicita mediante su primera cuestión no tenga ninguna relación con el objeto de los litigios del procedimiento principal.

39 En efecto, en caso de que el Derecho comunitario se interpretase en el sentido de que obliga a los Estados miembros a establecer la posibilidad, en su Derecho nacional, de regularizar el IVA indebidamente facturado, dicha regularización podría realizarse, en particular, en un procedimiento ulterior incoado por motivos de equidad, como el previsto en el artículo 227 de la AO.

40 Además, en la medida en que la objeción planteada por el Gobierno alemán presupone que dicha regularización no puede producirse en un procedimiento ulterior incoado por motivos de equidad, sino que debería haberse producido en el procedimiento de liquidación del impuesto, dicha objeción no afecta a la admisibilidad, sino al fondo de la primera cuestión.

41 Asimismo, por lo que se refiere a la tercera cuestión, la alegación del Gobierno alemán según la cual en el presente caso no debería examinarse el concepto de buena fe porque la expedición de facturas por parte de sujetos pasivos que saben, como en los litigios del procedimiento principal, que no tienen derecho a indicar el IVA por separado, constituye un abuso, se refiere ya, de hecho, al contenido del concepto de buena fe y, por tanto, también afecta al fondo de esta cuestión.

42 De ello se desprende que las cuestiones primera y tercera son admisibles.

Sobre las cuestiones planteadas

Sobre la segunda cuestión

43 Mediante su segunda cuestión, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

44 El Gobierno alemán sostiene que, a falta de normas comunitarias en esta materia, corresponde a los Estados miembros establecer la normativa para la regularización del IVA indebidamente facturado.

45 Según este Gobierno, la posibilidad que ofrece su Derecho nacional, a quien expida una factura de buena fe habiendo cometido un error excusable, de regularizar, por razones objetivas, el IVA indebidamente facturado mediante una medida de equidad se ajusta a las exigencias del Derecho comunitario, tal como se derivan de la sentencia *Genius Holding*, antes citada.

46 En su opinión, cuando el IVA se ha indicado indebidamente, no de buena fe, sino de manera abusiva por quien expide la factura, porque sabe, bien que no está sujeto al impuesto, bien que la entrega de bienes o la prestación de servicios que refleja la factura no se ha realizado, el principio de neutralidad del IVA no exige que se ofrezca la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado. En estos casos, la norma de Derecho nacional, según la cual la persona que indica una cuota de IVA por separado en una factura está sujeta al pago de dicho importe, tiene una función sancionadora y disuasoria.

47 Debe recordarse, en primer lugar, que, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, está sujeta al IVA, en las operaciones de régimen interior, cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos.

48 *Procede señalar, en segundo lugar, que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados.*

49 *En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.*

50 *El órgano jurisdiccional remitente señaló que, según la sentencia Genius Holding, antes citada, quien expide la factura sólo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado si demuestra su buena fe.*

51 *A este respecto, debe recordarse que, en el asunto Genius Holding, antes citado, la demandante en el procedimiento principal había deducido el IVA que le habían facturado dos de sus subcontratistas infringiendo el Derecho nacional aplicable, según el cual los subcontratistas no eran deudores del IVA por las prestaciones efectuadas al empresario, sino que tal impuesto lo debía solamente el empresario sobre el importe facturado a quien encarga la obra. La Administración tributaria consideró que se había facturado indebidamente el IVA a la demandante y que, por tanto, ésta no podía deducirlo. En consecuencia, le practicó una liquidación complementaria.*

52 *Al alegar la demandante que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva permitía deducir cualquier impuesto mencionado en la factura, el Juez nacional decidió preguntar al Tribunal de Justicia si el artículo 17, apartado 2, debía interpretarse en este sentido.*

53 *En respuesta a esta cuestión, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia Genius Holding, antes citada, que el ejercicio del derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva no se extiende al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura. El Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 13 de esta sentencia, que el ejercicio del 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.*

54 *Como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 17 de la sentencia Genius Holding, antes citada, si pudiera deducirse cualquier impuesto facturado, aun cuando no correspondiera al impuesto legalmente devengado, el fraude fiscal resultaría más fácil.*

55 *Así pues, en el asunto Genius Holding, antes citado, la deducción inicialmente practicada por la demandante debía regularizarse de conformidad con el artículo 20, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.*

56 *En este contexto, el Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 18 de la sentencia Genius Holding, antes citada, que, para garantizar la aplicación del principio de neutralidad del IVA, corresponde 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.*

57 *Debe señalarse que, a diferencia del asunto Genius Holding, antes citado, en los litigios del procedimiento principal se eliminó por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, bien porque quien expidió la factura la recuperó y destruyó antes de que el destinatario la utilizase, o bien porque, habiéndose utilizado la factura, quien la expidió pagó el importe indicado en ella por separado.*

58 En los casos en que quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

59 Procede recordar, a este respecto, que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

60 Pues bien, debe señalarse que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Rec. p. I-3495, apartados 29 y 30).

61 En cambio, cuando no se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como en el asunto *Genius Holding*, antes citado, los Estados miembros pueden supeditar la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado al requisito de que quien expide la factura demuestre su buena fe. En efecto, como señaló el órgano jurisdiccional remitente, si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de la factura, quien haya expedido la factura sin obrar de buena fe puede ser considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

62 Por último, debe destacarse que, como señaló acertadamente la Comisión, el Derecho comunitario no impide a los Estados miembros considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno.

63 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

Sobre la primera cuestión

64 Mediante su primera cuestión, que procede examinar en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, qué procedimiento debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado.

65 Como se desprende de los apartados 47 a 49 de la presente sentencia, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

66 Por tanto, los Estados miembros pueden decidir, en particular, si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior.

67 Como señaló el Abogado General en el punto 20 de sus conclusiones, un Estado miembro puede estimar que la regularización del IVA indebidamente facturado debe producirse durante un

procedimiento ulterior para permitir que la Administración tributaria verifique, en particular cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado, que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

68 No obstante, cuando este riesgo ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

69 En efecto, de la respuesta dada a la segunda cuestión resulta que, en esa situación, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado.

70 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

Sobre la tercera cuestión

71 Teniendo en cuenta la respuesta dada a las cuestiones primera y segunda, no es necesario responder a la tercera cuestión.

Decisión sobre las costas

Costas

72 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del procedimiento 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 15 de octubre de 1998, declara:

1) Cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

2) Corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.