

Arrêt de la Cour
Asunto C-90/02

Finanzamt Gummersbach

contra

Gerhard Bockemühl

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Petición de decisión prejudicial – Interpretación del artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA – Requisitos para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado – Destinatario de un servicio a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva IVA – Cesión de personal efectuada por un sujeto pasivo domiciliado en el extranjero – Cesionario deudor del IVA por su condición de destinatario del servicio – Obligación de poseer una factura – Contenido de la factura»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Dedución del impuesto soportado – Procedimiento de autoliquidación – Sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido por su condición de destinatario de bienes o de servicios – Derecho a deducción – Requisitos – Posesión de una factura – Inexistencia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 18, ap. 1, letra d), y 22, ap. 3]

En el marco de un procedimiento de autoliquidación, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Directiva 77/388, en la versión resultante de las Directivas 91/680 y 92/111, no está obligado a estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva para poder ejercer su derecho a deducción.

En efecto, a las modalidades de ejercicio del derecho a deducción en un procedimiento de autoliquidación sólo se les aplican las formalidades establecidas por el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Directiva, según el cual el destinatario pasivo únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate. Si bien es cierto, a este respecto, que los Estados miembros deben ejercer la facultad de establecer dichas formalidades conforme a uno de los objetivos perseguidos por la Directiva, consistente en garantizar la recaudación del impuesto y su control por la administración tributaria y que una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables, esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

Ahora bien, el hecho de que la administración tributaria, que dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del impuesto en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, exija como requisito suplementario del derecho a deducción que esté en posesión de una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Directiva, daría lugar,

por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del impuesto por su condición de destinatario de los servicios, corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto.

(véanse los apartados 47, 49 y 51 a 53 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 1 de abril de 2004(1)

«Petición de decisión prejudicial – Interpretación del artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA – Requisitos para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado – Destinatario de un servicio a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva IVA – Cesión de personal efectuada por un sujeto pasivo domiciliado en el extranjero – Cesionario deudor del IVA por su condición de destinatario del servicio – Obligación de poseer una factura – Contenido de la factura»

En el asunto C-90/02,
que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Gummersbach

y

Gerhard Bockemühl,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 18, apartado 1, y 22, apartado 3, 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 la versión resultante de las Directivas 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),,

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. Rosas y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Gummersbach, representado por Sr. F. Fürst, en calidad de agente; del Sr. Bockemühl, representado por los Sres. J.A. Nohl y C. Hesener,

Steuerberater, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, asistido por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 11 de septiembre de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 22 de noviembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de marzo de 2002, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 18, apartado 1, y 22, apartado 3, 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 la versión resultante de las Directivas 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Gummersbach (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Bockemühl sobre la decisión del Finanzamt de denegar al Sr. Bockemühl la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a servicios que le habían sido prestados. Dichas cuestiones se refieren fundamentalmente a los requisitos que permiten ejercer el derecho a deducción, contemplados en el artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el caso de que el sujeto pasivo sea también deudor de dicho impuesto por estar establecido el prestador del servicio fuera del país de que se trate.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 Respecto a las prestaciones de servicios, el lugar de la operación imponible se determina con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9 de la referida Directiva, que dispone, en su apartado 1, que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual. Sin embargo, como excepción a esta norma, el apartado 2 de dicho artículo establece:

«a) lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual;

[...]

– las prestaciones consistentes en cesiones de personal;

[...]»

5 Respecto al derecho a deducción, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el impuesto sobre el valor añadido, debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del impuesto en el interior del país;

[...]»

6 El artículo 18 de la misma Directiva, relativo a las modalidades de ejercicio del derecho a deducción, está redactado en los siguientes términos:

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

a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3;

b) para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra b), estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del impuesto debido;

c) para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra c), cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

d) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación del artículo 21, apartado 1, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

[...]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

[...]»

7 Respecto a los deudores del IVA, el artículo 21, punto 1, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva establece que el IVA es debido en régimen interior por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas en la letra b) del mismo artículo. No obstante, el artículo 21, punto 1, letra b), párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva, establece:

«Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios sujeta al impuesto sea realizada por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones que establezcan que el obligado al pago del impuesto sea otra persona. Se podrá designar a tal efecto un representante fiscal o el destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios sujeta al impuesto.

No obstante, el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega de bienes cuando concurren las siguientes condiciones:

[...]

– que la factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se atenga al apartado 3 del artículo 22.

[...]»

8 Según el artículo 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva, el IVA es debido por el destinatario de los servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de dicha Directiva cuando quien realice la prestación de servicios sea un sujeto pasivo establecido en el extranjero.

9 El mismo artículo 21, punto 1, letra c), dispone que el IVA es debido por cualquier persona que mencione el impuesto sobre el valor añadido en una factura o documento que la sustituya.

10 El artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«3a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos [...]

b) La factura debe consignar, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

[...]

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura.

[...]»

Normativa nacional

11 Con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, la República Federal de Alemania ha establecido en el artículo 51 del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (Reglamento de aplicación de 1993 de la Ley sobre el IVA, BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStDV 1993») lo siguiente:

«(1) El destinatario de la prestación debe retener de la contraprestación la cuota y abonarla al Finanzamt competente para las operaciones imponibles siguientes:

1. Trabajos y prestaciones de servicios efectuados por una empresa establecida en el extranjero;

[...]

(3) Una empresa establecida en el extranjero es una empresa que no tiene en el interior del país o en una zona franca su domicilio, sede o dirección o un establecimiento secundario. El momento determinante es aquél en el que se realiza la contraprestación. En caso de duda acerca de si el empresario cumple estos requisitos, el destinatario del servicio sólo estará autorizado a no retener ni ingresar el impuesto si el empresario le demuestra, mediante un certificado del Finanzamt competente para la liquidación de sus operaciones, con arreglo a las normas tributarias, que no es empresario a efectos de la primera frase.

(4) Se entiende por contraprestación, a efectos del apartado 1, la retribución, incluido el IVA.»

12 Sin embargo, el artículo 52, apartados 2 y 3, del UStDV 1993 establece excepciones a las obligaciones impuestas en el artículo 51.

«(2) El destinatario de los servicios no está obligado a retener e ingresar el impuesto devengado por la prestación del empresario

1. si el empresario no expide una factura que consigne por separado el IVA, y

2. si el destinatario de la prestación, en caso de consignación por separado del impuesto, pudiera deducir en su totalidad la cuota del IVA pagada.

(3) Para que se cumpla el requisito contemplado en el apartado 2, punto 2, no es necesario que la empresa que presta el servicio esté autorizada a consignar el IVA en una factura por separado.

[...]»

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

13 El Sr. Bockemühl dirige una empresa de construcción en Alemania. En el ejercicio controvertido contrató a trabajadores ingleses que le habían sido cedidos por una sociedad denominada «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». Esta sociedad tenía una dirección de contacto en los Países Bajos.

14 Los trabajos efectuados por los citados obreros ingleses le fueron facturados al Sr. Bockemühl a nombre de la mencionada sociedad y en las facturas constaba un número de identificación del IVA inglés. En las facturas relativas al período comprendido entre el 14 de diciembre de 1994 y el 22 de marzo de 1995 figuraba una dirección de Londres, mientras que, en las correspondientes al período comprendido entre el 29 de marzo de 1995 y el 19 de julio de 1995, figuraba otra dirección de Londres, distinta de la primera. Por otra parte, dichas facturas designaban los servicios como trabajos, aunque se trataba, en realidad, de cesión de personal.

15 Según las inspecciones realizadas por el Bundesamt für Finanzen, existe una sociedad con la denominación social «Jaylink Building Contractors Ltd», inscrita en el Registro mercantil inglés el 21 de mayo de 1992 y cuyo domicilio social declarado se encuentra en la dirección mencionada en las primeras facturas. La sociedad no figura en las guías telefónicas locales.

16 Las facturas no consignaban el importe del IVA, pero contenían, por el contrario, la mención «Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart» (tipo cero del artículo 52 UStDV, según lo convenido). Sin embargo, tras una inspección fiscal, el Finanzamt llegó a la conclusión de que los servicios facturados no habían sido prestados por la sociedad cuyo nombre figuraba en las facturas, sino por una tercera empresa desconocida. Por consiguiente, declaró, mediante liquidación de 23 de agosto de 1996, que, en su condición de destinatario de los servicios, el Sr. Bockemühl debía abonar la cantidad de 17.219,17 DEM en concepto de IVA sobre las operaciones imponibles de que se trata.

17 Tras la interposición de un recurso por el Sr. Bockemühl, el Finanzgericht Köln (Alemania) anuló dicha liquidación y la decisión resolutoria de reclamación subsiguiente, de 27 de marzo de 1997, declarando que no existía «motivo razonable para poner en duda la identidad entre el autor de la factura y la empresa que había prestado los servicios».

18 El Finanzamt interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el Bundesfinanzhof en la que alegaba que no se cumplían los requisitos de aplicación de la regla del «tipo cero», prevista en el artículo 52, apartado 2, punto 2, del UStDV 1993, en la medida en que la identidad del prestador del servicio era, en su opinión, dudosa. Por consiguiente, el Sr. Bockemühl era deudor solidario del impuesto.

19 Según la resolución de remisión, el procedimiento de retención en la fuente establecido en los artículos 51 y siguientes del UStDV 1993 fue sustituido, a partir del 1 de enero de 2002, por un procedimiento conforme al cual el destinatario del servicio adeuda el impuesto, debido a que dicho procedimiento de retención en la fuente no era conforme con la normativa comunitaria. No obstante, el órgano jurisdiccional nacional considera que los citados artículos del UStDV 1993 siguen siendo aplicables al ejercicio controvertido en la medida en que pueden interpretarse de conformidad con las normas del Derecho comunitario.

20 En este contexto y con el fin de aplicar las disposiciones nacionales pertinentes de manera conforme a la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional nacional considera que los servicios controvertidos fueron prestados por un sujeto pasivo establecido en el extranjero y que el lugar de las prestaciones estaba situado en Alemania, bien con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, relativo a las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, o bien con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), de la misma Directiva, relativo a las cesiones de personal. Conforme a esta última disposición, la República Federal de Alemania está obligada, conforme al artículo 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva, a considerar que el Sr. Bockemühl, en su condición de destinatario

del servicio, es el deudor del IVA.

21 En cuanto al derecho a deducción, previsto en el artículo 52, apartado 2, punto 2, del UStDV 1993, el órgano jurisdiccional remitente considera que, dado que utilizó los servicios de que se trata para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el Sr. Bockemühl debería poder deducir las cuotas del IVA pagadas, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. No obstante, al albergar dudas acerca de los requisitos de la deducción, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El destinatario de servicios que, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE, es deudor del impuesto y al que, como tal, se ha exigido el pago, debe poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Directiva para poder ejercitar su derecho a deducción previsto en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué datos debe incluir la factura? ¿Tiene un efecto perjudicial el hecho de que no se designe como objeto del servicio la cesión de personal, sino las obras efectuadas por dicho personal?

3) ¿Qué consecuencias jurídicas tendría no poder esclarecer las dudas acerca de si fue la empresa que expidió la factura la que prestó el servicio facturado?»

Sobre las cuestiones primera y segunda

22 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pretende que se dilucide, en primer lugar, si, en una situación de «autoliquidación», el derecho a deducción de un sujeto pasivo que, en su condición de destinatario de los servicios, es deudor del IVA correspondiente a dicha prestación, sólo puede ejercerse si dicho sujeto pasivo posee una factura expedida conforme al artículo 23, apartado 3, de la Sexta Directiva. En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, desea que se determine, en segundo lugar, qué menciones ha de contener la factura y, en concreto, si debe especificar la cuantía del IVA y el nombre y la dirección del prestador de los servicios y si una designación incorrecta de los servicios produce consecuencias jurídicas respecto a la existencia del derecho a deducir.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

23 Según el Gobierno alemán y la Comisión de las Comunidades Europeas, que son los únicos que han presentado observaciones escritas, no puede negarse la aplicabilidad al presente asunto del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Hacen hincapié en el carácter expreso de la obligación impuesta por esta disposición, es decir, la posesión de la factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, obligación que, en su opinión, no admite excepciones.

24 Según el Gobierno alemán, aunque el destinatario del servicio sea el propio deudor del IVA, esta transmisión de deuda a cargo del destinatario del servicio no es sino otra manera de percibir el IVA y no puede tener efectos sobre los requisitos para ejercer el derecho a deducción.

25 La Comisión afirma, además, que esta solución es conforme a la estructura del artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva. En efecto, dicha disposición exige que, en el caso de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, el destinatario únicamente será deudor del IVA si la factura se atiene al apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva.

26 La Comisión invoca, además, las modificaciones realizadas posteriormente por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido (DO L 15, p. 24). Señala que el nuevo tenor del artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa que, en caso de exención o cuando el cliente sea deudor del IVA, la factura debe hacer referencia a las disposiciones adecuadas de la Sexta Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega está exenta o

sujeta a autoliquidación.

27 Por otra parte, el Gobierno alemán señala que, desde el punto de vista de la administración fiscal, la factura cumple una función documental importante, en la medida en que contiene datos comprobables que permiten determinar la cuantía en que puede deducirse la cuota soportada, cuando el Estado miembro ha establecido excepciones del derecho a deducir en el caso de algunas prestaciones de servicios.

28 En respuesta a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia, tanto el Finanzamt como el Gobierno alemán y la Comisión respondieron que las disposiciones del artículo 18, apartado 1, letras a) y d), de la Sexta Directiva se aplican acumulativamente, de manera que, en caso de autoliquidación, el sujeto pasivo debe cumplir las formalidades adicionales impuestas por los Estados miembros en el marco del ejercicio de la opción que les confiere el artículo 18, apartado 1, letra d), de la citada Directiva. Por tanto, esta disposición no permite a los Estados miembros adoptar excepciones que suavicen los requisitos impuestos en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

29 En cualquier caso, la Comisión señala que el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva se remite expresamente al artículo 21, punto 1, de esa misma Directiva, conforme al cual la transmisión de la deuda fiscal requiere que «la factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se atenga al apartado 3 del artículo 22». Por ese motivo, el artículo 18, apartado 1, letra d), no altera en nada el requisito relativo a la posesión de una factura.

30 Respecto a la cuestión de si la factura debe indicar el importe del IVA, el Gobierno alemán y la Comisión consideran que, tanto el sentido como la finalidad del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva apoyan el criterio de que, en caso de que el destinatario del servicio sea también el deudor del impuesto, la referida disposición debe ser interpretada de manera restrictiva y no ha de exigirse que el IVA sea consignado por separado.

31 El Gobierno alemán esgrime varias razones en apoyo de esta alegación. En primer lugar, el destinatario del servicio, en su condición de deudor del impuesto, debe calcular él mismo el importe del IVA que adeude, sin estar obligado a atenerse a las indicaciones correspondientes que figuran en la factura expedida por la empresa que haya prestado el servicio. En segundo lugar, en caso de que el IVA se haya consignado por separado, el prestador del servicio sería deudor del IVA, con arreglo al artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, además de destinatario del servicio, lo cual sería incompatible con el espíritu de la Sexta Directiva. En tercer lugar, al hacer referencia al tenor del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, modificado por la Directiva 2001/115, el Gobierno alemán señala que el régimen establecido contiene normas que hacen innecesario indicar el importe del IVA por separado.

32 Según la Comisión, habría que considerar que el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva trata este supuesto de transmisión de la deuda fiscal como un supuesto de exención. De lo contrario, el emisor de la factura sería deudor del IVA por el mero hecho de mencionarla en su factura, con arreglo al artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, sin que el destinatario del servicio pudiera ejercer su derecho a deducir este impuesto. Por ese motivo, la Comisión llega a la conclusión de que, si el destinatario del servicio es deudor del IVA, basta con mencionarlo en la factura o remitirse en ella a la disposición de la que se deduzca su condición de deudor.

33 Respecto al nombre y a la dirección del prestador del servicio, el Gobierno alemán se remite, en primer lugar, a las sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), apartado 17, y de 17 de septiembre de 1997, Langhorst (C-141/96, Rec. p. I-5073), apartado 17. Entiende que, si el artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no imponen a los Estados miembros la obligación de exigir tales menciones, estos últimos tampoco tienen la facultad de exigir menciones suplementarias.

34 La Comisión considera que, de la sentencia de 13 de diciembre 1989, *Genius Holding* (C-342/87, Rec. p. 4227), que, en su opinión, implica la facultad de comprobar que la operación gravada se ha realizado efectivamente, se deduce que la factura debe permitir identificar al sujeto pasivo, con su nombre y dirección, y la operación de que se trate.

35 Respecto a la mención de la naturaleza del servicio, el Gobierno alemán considera que los Estados miembros deben poder exigir que ésta se indique en la factura con precisión, para garantizar la exacta recaudación del IVA y evitar el fraude.

36 Según la Comisión, dado que la factura constituye el principal medio para comprobar la correcta aplicación del IVA, la descripción de la operación facturada debe ser lo suficientemente precisa para permitir averiguar el tipo de operación de que se trata, saber si dicha operación está gravada y determinar el lugar en que se ha llevado a cabo y, en su caso, la identidad del sujeto pasivo.

Respuesta del Tribunal de Justicia

37 En primer lugar, como señala el Sr. Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, un sujeto pasivo del IVA, por su condición de destinatario de bienes o servicios, puede invocar el derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Este criterio se ve confirmado por las modificaciones de esta disposición introducidas posteriormente mediante la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido ? ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), que eliminaron las divergencias existentes al respecto entre distintas versiones lingüísticas.

38 En segundo lugar, según jurisprudencia reiterada, el derecho a deducción establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, asuntos acumulados C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

39 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, y *Gabalfrisa y otros*, antes citada, apartado 44).

40 En cuanto a los requisitos del ejercicio del derecho a deducción, el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece la regla general de que, para poder ejercer el derecho a deducción contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe poseer una factura emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de la misma Directiva.

41 No obstante, en el caso de que, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, el deudor del IVA sea el destinatario del servicio, el artículo 18, apartado 1, letra d), de esta misma Directiva establece que está obligado a cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro.

42 Sobre este particular, procede declarar que de la resolución de remisión se deduce que, en el asunto principal, el Sr. Bockemühl puede, en principio, ejercer el derecho a deducción en su condición de deudor del IVA. Sin embargo, no posee una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva.

43 En estas circunstancias se plantea la cuestión de si, en un supuesto de autoliquidación como el del presente asunto, sólo se aplica lo dispuesto en el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, o si, como afirman el Gobierno alemán, el Finanzamt y la Comisión, también se aplica el artículo 18, apartado 1, letra a), de la misma Directiva.

44 A este respecto procede señalar, en primer lugar, que el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, en la versión aplicable cuando ocurrieron los hechos, no se refería expresamente al procedimiento de autoliquidación. Como han demostrado en sus observaciones el Gobierno alemán y la Comisión, la aplicación de esta disposición en el marco de este procedimiento plantearía dificultades de interpretación relativas, en particular, a la disposición que exige mención del importe del IVA como requisito previo al ejercicio del derecho a deducir (véanse los apartados 30 a 32 de esta sentencia). Por otra parte, si bien, como se ha indicado en el apartado 26 de esta sentencia, las modificaciones del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva introducidas por la Directiva 2001/115 mencionan la autoliquidación, no es menos cierto que el artículo 22 de la Sexta Directiva, relativo a la obligación de emitir factura, no hace referencia a los requisitos del derecho a deducción en cuanto tales.

45 En segundo lugar, respecto a la alegación de la Comisión basada en la estructura del artículo 21, punto 1, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que exige que, en caso de entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, el deudor del IVA sólo sea el destinatario de la entrega de bienes cuando la factura se atenga al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, procede señalar que el artículo 21, punto 1, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva se limita a enumerar los requisitos para que el destinatario de la entrega de bienes pueda ser calificado de deudor del IVA.

46 En tercer lugar, parecidas razones impiden compartir la alegación de la Comisión de que el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva parece mantener el requisito relativo a la posesión de una factura, en la medida en que dicho artículo se remite expresamente a la aplicación del artículo 21, punto 1, de esta misma Directiva y este último punto, letra a), párrafo tercero, exige, como requisito de la transmisión de la deuda fiscal, que «la factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país se atenga al apartado 3 del artículo 22». En efecto, como se ha señalado en el apartado anterior de esta sentencia, el artículo 21, punto 1, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva se limita a enumerar los requisitos para que el destinatario de la entrega de bienes pueda ser designado deudor del IVA.

47 Por consiguiente, procede señalar que lo dispuesto en el artículo 18, apartado 1, letras a) y d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la única disposición aplicable a un procedimiento de autoliquidación como el del presente asunto es el citado artículo 18, apartado 1, letra d). Por tanto, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 18, apartado 1, letra d), de la misma Directiva.

48 Por otra parte, esta interpretación resulta confirmada por el tenor del artículo 18, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que, en términos idénticos a los del apartado 1, letra d), del mismo artículo, impone como condición que el sujeto pasivo cumpla las formalidades establecidas por cada Estado miembro. Esta primera disposición se aplica a situaciones relativas a la aplicación del servicio para necesidades propias, en las que es lógico que el derecho a deducción no esté supeditado a la obligación de poseer una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva.

49 Por lo que se refiere al ejercicio de la opción ofrecida por el artículo 18, apartado 1, letra d) de la Sexta Directiva, si bien esta disposición permite a los Estados miembros establecer las formalidades del ejercicio del derecho a deducción en caso de autoliquidación, no es menos cierto que esta 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 la administración tributaria [véase, respecto al artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, la sentencia Langhorst, antes citada, apartado 17]. Por otra parte, esta facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de éstas, prácticamente

imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción [respecto al artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 18, apartado 1, letra a), de esta misma Directiva, véase la sentencia Jeunehomme, antes citada, apartado 17].

50 Así pues, por lo que se refiere al artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, la imposición y el alcance de las formalidades que deben cumplirse para poder ejercer el derecho a deducción no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente.

51 En este contexto, hay que reconocer que una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables. Sin embargo, en caso de autoliquidación, la condición de deudor del IVA del sujeto pasivo, destinatario de bienes o de servicios, y la cuantía del IVA, deberían haberse determinado precisamente tomando como base datos comprobables. Cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

52 Por tanto, cuando un sujeto pasivo, por su condición de destinatario de servicios, es designado deudor del IVA correspondiente a tales servicios, la administración tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a deducción que esté en posesión de una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. En efecto, tal exigencia daría lugar, por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del IVA por su condición de destinatario de los servicios, corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto.

53 A la luz de las consideraciones precedentes procede responder a la primera cuestión que, en el marco de un procedimiento de autoliquidación, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a dichos servicios, con arreglo al artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, no está obligado a estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva para poder ejercer su derecho a deducción.

54 Por lo que se refiere a la segunda cuestión, habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a aquélla.

Sobre la tercera cuestión

55 Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la tercera cuestión.

Costas

56 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 litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 22 de noviembre de 2001, declara:

Un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dichos servicios, con arreglo al artículo 21, punto 1, 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. en la versión resultante de las Directivas 91/680/CEE del

Jann

Rosas

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de abril de 2004.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris

1 – Lengua de procedimiento: alemán.