

|

61996C0361

Conclusiones del Abogado General Cosmas presentadas el 12 de febrero de 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises contra Bundesamt für Finanzen. - Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Köln - Alemania. - Impuesto sobre el Valor Añadido - Interpretación de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva 79/1072/CEE - Obligación, para el sujeto pasivo no establecido en el país, de adjuntar a la solicitud de devolución del impuesto los originales de las facturas o de los documentos de importación - Posibilidad de adjuntar un duplicado en caso de pérdida del original no imputable al sujeto pasivo. - Asunto C-361/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-03495

Conclusiones del abogado general

I. Observaciones introductorias

En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Köln con arreglo al artículo 177 del Tratado CE. Dichas cuestiones versan sobre la interpretación de las disposiciones de la letra a) del artículo 3 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (en lo sucesivo, «Octava Directiva»). (1)

II. Marco jurídico

El artículo 2 de la Octava Directiva dispone lo siguiente:

«Artículo 2

Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido [...]»

En la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva se establece lo siguiente:

«Artículo 3

Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

a) presentar, ante el Servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, una solicitud ajustada al modelo que figura en el Anexo A, a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación [...]»

III. Hechos

1 Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (en lo sucesivo, «SGS»), demandante en el procedimiento principal, es una sociedad de capitales francesa. En el marco del cumplimiento de una obligación derivada de un contrato comercial que celebró con una sociedad alemana, SGS ingresó el impuesto sobre el volumen de negocios por importe de 490.000 DM. Según alega SGS, sin ser contradicha, la factura expedida en relación con ese pago se extravió en el correo con ocasión de su envío a un despacho de Abogados al que dicha sociedad había encargado reclamar a las autoridades alemanas competentes la devolución del referido impuesto sobre el volumen de negocios. A continuación, SGS presentó a las autoridades alemanas un duplicado de la factura, que le fue entregado por la sociedad alemana con la que había contratado. El Bundesamt für Finanzen (en lo sucesivo, «BfF»), parte demandada en el procedimiento principal, denegó la solicitud de devolución.

2 Procede señalar que SGS basó su solicitud de devolución del impuesto soportado, pese al extravío del original de la factura, en el principio de equidad, contenido en el Derecho alemán y consagrado en los artículos 163 y 155 de la Abgabenordnung (en lo sucesivo, «AO»; normativa fiscal). De conformidad con dicho principio, cabe establecer excepciones, en casos determinados, a las normas especiales relativas a la liquidación y devolución del impuesto cuando se pone de manifiesto que su aplicación sería «injusta» (2) para el sujeto pasivo. No obstante, la autoridad alemana competente desestimó la solicitud por entender que dicha medida de equidad únicamente puede adoptarse si la aplicación estricta de las disposiciones fiscales pertinentes conduce a un resultado no previsto ni deseado por el autor de dichas disposiciones, es decir, el legislador. La parte demandada en el procedimiento principal consideró que dicho requisito no concurría en el presente caso, dado que el legislador alemán exige, expresa y claramente, que en el procedimiento de devolución del impuesto sobre el volumen de negocios se presenten exclusivamente los justificantes originales. Más concretamente, dicha obligación se establece en la cuarta frase del apartado 1 del artículo 61 de la Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (en lo sucesivo, «UStDV», Reglamento de ejecución de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios). En opinión del BfF, la obligación estricta de aportación de los originales de los justificantes exigidos para la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios fue adoptada por el legislador alemán de conformidad con las disposiciones de la Octava Directiva. En consecuencia, considera que la excepción, aun cuando sea por razones de equidad, a los requisitos formales establecidos en el artículo 61 de la UStDV sería contraria al artículo 3 de dicha Directiva.

3 En contra de dicha respuesta denegatoria, SGS interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, en el que solicita la devolución, por razones de equidad, del impuesto sobre el volumen de negocios exigido a su cargo. El Finanzgericht Köln, por su parte, estimó oportuno suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales referentes a si las disposiciones controvertidas de la Octava Directiva exigen, imperativamente, como requisito para la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios la aportación del original de los justificantes exigidos o dejan un margen, en caso de extravío de dichos originales no imputable al sujeto pasivo, para tener en cuenta, (3) con carácter de excepción y por razones de equidad, duplicados de los documentos de que se trata.

4 El órgano jurisdiccional remitente observa que, a primera vista, la interpretación literal y, en parte, teleológica de la disposición de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva conduce a la solución estricta para con el sujeto pasivo. En concreto, dicha disposición alude expresamente a acompañar los originales de las facturas o de los documentos de importación. Además, la citada norma persigue impedir que se consiga, de forma abusiva y fraudulenta, una doble devolución del impuesto sobre el volumen de negocios y, por ese motivo, establece requisitos formales estrictos. El reconocimiento de la posibilidad de aportar copias de la factura podría abrir la vía a devoluciones por partida doble, en particular en casos como el presente, en que la sociedad que solicita la devolución no tiene su domicilio en territorio alemán.

5 No obstante, la estricta observancia de la letra de la Directiva y el rechazo de toda excepción al requisito de presentación de los originales de los justificantes podría, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, colocar a los sujetos pasivos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Octava Directiva, es decir, a los operadores extranjeros, en situación desfavorable con respecto a sus competidores nacionales. Esa posibilidad, observa el órgano jurisdiccional remitente, no contribuye al objetivo fundamental del autor de la Directiva, consistente en crear en todos los Estados miembros idénticas oportunidades de competencia y garantizar, mediante la aplicación de los mismos requisitos a todos los sujetos pasivos, la neutralidad del impuesto sobre el volumen de negocios. En caso de excluirse en el caso de los operadores extranjeros, incluso como medida de equidad de carácter excepcional, la posibilidad de, en circunstancias excepcionales, obtener la devolución del impuesto mediante la presentación de copias de los justificantes exigidos, dichos operadores se encontrarán en situación desfavorable con respecto a sus competidores nacionales. Estos últimos, en caso de extravío de la factura original que obtuvieron inicialmente en el marco de la operación comercial, pueden deducir el impuesto soportado reflejado en dicha factura siempre que demuestren que, inicialmente, tuvieron en su poder la factura original; para probar este hecho disponen de todos los medios de prueba admitidos por las normas de procedimiento. Si consiguen aportar dicha prueba, pueden presentar a la autoridad fiscal sólo un duplicado o fotocopia de la factura original, en cuyo caso, por razones de equidad, la deducción del impuesto soportado se efectúa basándose en el duplicado o copia.

6 Según la información que nos facilita el órgano jurisdiccional remitente, el mencionado procedimiento (uso de los medios de prueba procesales para demostrar, a posteriori, la existencia inicial del original extraviado de la factura y obtener la devolución del impuesto soportado, por razones de equidad, basándose en el duplicado o fotocopia de la factura original) se corresponde con la práctica fiscal alemana y la jurisprudencia reiterada de los órganos jurisdiccionales superiores de la República Federal de Alemania. Habida cuenta de lo que antecede, el órgano jurisdiccional remitente es de la opinión de que la interpretación estricta de las disposiciones controvertidas de la Directiva puede ser contraria a la propia finalidad de esta última e, incluso, vulnerar el principio general de no discriminación comunitario, sentado en el artículo 95 del Tratado CE. (4) Según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia debe tomar en consideración todos los elementos antes referidos para responder a las dos cuestiones prejudiciales planteadas, que paso a exponer acto seguido.

IV. Las cuestiones prejudiciales

«1) ¿Se opone la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva del Consejo de 6 de diciembre de 1979 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Octava Directiva) a que los Estados miembros prevean en su Derecho interno que el sujeto pasivo al que se refiere el artículo 2 de la Directiva acredite su derecho a devolución, en caso de pérdida de una factura o de un documento de importación que no le sea imputable, presentando un duplicado de la factura o del documento de importación?»

2) Si se responde negativamente a la primera cuestión, ¿del principio comunitario de no discriminación y del principio de neutralidad del impuesto sobre el volumen de negocios se deduce que un sujeto pasivo de los contemplados en el artículo 2 de la Octava Directiva, en caso de pérdida de las facturas o de los documentos de importación citados en la letra a) del artículo 3 que no le sea imputable, puede acreditar su derecho a devolución mediante presentación de un duplicado de la factura o del documento de importación?»

V. Mi respuesta a las cuestiones prejudiciales

A. La jurisprudencia existente hasta la fecha

7 Hasta la fecha, este Tribunal no ha abordado la cuestión de las características que, de conformidad con la Directiva 79/1072, deben reunir los justificantes con arreglo a los cuales se procede a la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios. Sin embargo, ha examinado cuestiones conexas en el marco de la interpretación de las disposiciones de la Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977. (5) Procede señalar que la Directiva 77/388 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») está directamente vinculada a la controvertida Directiva 79/1072. Esta última fue adoptada a raíz de la disposición expresa contenida en la Sexta Directiva sobre la regulación de la devolución del impuesto a los operadores extranjeros. (6)

8 En lo que respecta a la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha reconocido la importancia de la factura en el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto que justificante destinado tanto al ingreso del IVA como a la deducción del IVA soportado. (7) Con todo, debe señalarse que la Sexta Directiva no contiene una definición del término «factura», aunque estableció los requisitos mínimos relativos a las menciones que, por definición, debe contener la factura, dejando una amplia facultad de apreciación a los Estados miembros para la ulterior determinación de las características formales de dicho documento. Tres sentencias de este Tribunal merecen ser citadas. En el asunto Jeunehomme y otros, (8) el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro puede exigir que la factura contenga otras indicaciones además de las exigidas por la Directiva. En el asunto Reisdorf, (9) que se asemeja más al presente asunto, el Tribunal juzgó que los Estados miembros están autorizados para «entender por "factura" no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a

los criterios fijados por estos mismos Estados miembros, y [disponen de] la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente». (10) En la misma sentencia, el Tribunal reconoce asimismo a los Estados miembros la facultad de «considerar que un documento sólo [léase: "no"] puede producir los efectos de una factura cuando se ha expedido un original y su beneficiario está en posesión de éste». (11) Sin embargo, en opinión del Abogado General, la posesión del original de la factura sigue siendo la norma, mientras que la utilización de otros medios de prueba reviste carácter excepcional y se permite cuando contribuye al «objetivo superior de la Sexta Directiva consistente en garantizar la correcta aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido». (12) Por último, en su reciente sentencia en el asunto Langhorst, (13) el Tribunal de Justicia estimó que los Estados miembros tienen la posibilidad de considerar como «documento que produce los efectos de una factura» una nota de abono, siempre que contenga las menciones prescritas por la Sexta Directiva, como requisitos mínimos, para las facturas.

9 La jurisprudencia citada no resuelve directamente las cuestiones que suscita el presente asunto. En especial la sentencia Reisdorf, (14) que admite la posibilidad de tener en cuenta también copias de la factura en el procedimiento de devolución del impuesto, menciona la letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva, en la que se exige, como requisito para la devolución, la posesión por el sujeto pasivo de la «factura». Esa solución no puede trasladarse sin más al presente asunto, en la medida en que la controvertida letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva menciona expresamente los «originales de las facturas» y no, simplemente, «facturas».

10 No obstante, la citada jurisprudencia presenta un interés directo en el presente examen puesto que delimita el marco en que debe situarse la aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la devolución de los impuestos soportados, cuando se trata de establecer los requisitos formales para proceder a la deducción o a dicha devolución. Más concretamente, la interpretación y aplicación de dichas normas deben contribuir a dos principios-objetivos generales de la legislación fiscal comunitaria.

11 En primer lugar, deben servir a una finalidad básica de la Sexta Directiva, a saber, la de garantizar la percepción del impuesto y su control por la Administración fiscal. (15) Por otra parte, como subraya el Abogado General en el asunto Langhorst, (16) el objetivo de las disposiciones comunitarias que exigen la presentación de la factura consiste en «garantizar la exacta recaudación del impuesto y evitar el fraude».

12 Sin embargo, dicha obligación no es incondicional. Tal como indica el Abogado General en el asunto Jeunehomme y otros, (17) «las obligaciones impuestas no deberán, sin embargo, ir más allá de la medida razonablemente necesaria a efectos de la comprobación y de control fiscal». (18) En el mismo asunto, este Tribunal declaró que las menciones que, de conformidad con el Derecho nacional, deben contener los justificantes no deberán, «por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción». (19)

13 Por consiguiente, soy del parecer de que existen límites tanto para el establecimiento de nuevos requisitos formales como para la interpretación de los requisitos mínimos establecidos en la normativa comunitaria. Dichos límites persiguen evitar que se enerve plenamente el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que dicho derecho, consagrado en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, constituye un elemento esencial del sistema del IVA. (20)

14 De lo que antecede se infiere que, en opinión del Juez comunitario, el régimen fiscal comunitario de que se trata se basa en dos principios-objetivos fundamentales. Por un lado, la percepción del impuesto y la erradicación del fraude. Por otro, la garantía del derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado (principio de neutralidad del impuesto). De conformidad

con el principio de proporcionalidad, en todo caso, la balanza no debe inclinarse de forma exagerada hacia uno de los objetivos, poniendo en peligro la consecución del otro.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales

15 A primera vista, de determinados elementos relacionados con la interpretación literal y, en parte, teleológica de las disposiciones comunitarias controvertidas parece deducirse que el legislador comunitario exige, imperativamente, la aportación del original de la factura como condición sine qua non para la deducción del impuesto soportado.

16 Tal como sostiene el Gobierno alemán, las disposiciones de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva según las cuales el sujeto pasivo debe presentar al Servicio nacional competente una solicitud, ajustada al modelo que figura en el Anexo A de la Directiva, «a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación», tienen un tenor claro e incondicional y no dejan margen para posibles excepciones. Se insertan en el marco de un procedimiento de prueba que se caracteriza por su formalismo y rigor y que, por este motivo, no puede ser soslayado ni siquiera cuando lo exijan razones de equidad. El legislador comunitario parece prever también el uso exclusivo del original de la factura en el apartado 3 del artículo 7 de la Octava Directiva, cuando dispone que «el servicio competente [...] marcará con su sello cada factura o documento de importación a fin de que no puedan ser nuevamente utilizados en otra solicitud [...]». De las disposiciones del artículo 3 en relación con las del artículo 7 se infiere que la referida Directiva persigue evitar la obtención de una doble devolución del impuesto, peligro que se conjura totalmente o, al menos, de forma más segura mediante la obligación de presentación del original de las facturas. El Gobierno alemán no pasa por alto subrayar la magnitud del mencionado riesgo en aquellos casos en que el solicitante de la devolución no está establecido en territorio alemán, de tal manera que se encuentra fuera del alcance de las facultades de control de la Administración tributaria alemana. En efecto, menciona una nueva forma de fraude fiscal, consistente en la creación de sociedades ficticias con la finalidad de cometer infracciones fiscales, como obtener la doble devolución del impuesto. Dichas sociedades tienen su domicilio fuera del territorio del Estado en que se cometen las infracciones y se aprovechan de la circunstancia de que dicho Estado no puede someterlas a un control previo ni adoptar directamente las medidas preventivas o represivas apropiadas.

17 Habida cuenta de lo que antecede, debe tenerse en cuenta que el legislador comunitario, en primer lugar, menciona expresamente el original de la factura y, en segundo lugar, persigue crear un procedimiento eficaz para la erradicación del fraude. Sin embargo, ¿bastan esos elementos para deducir que la obligación del sujeto pasivo de poseer el original de la factura no admite absolutamente ninguna excepción? No lo creo. La controvertida Octava Directiva, como correctamente sostiene la Comisión, fue adoptada con arreglo a la Sexta Directiva, para la armonización de los procedimientos de devolución del impuesto específicamente en los casos en que el solicitante está establecido fuera del país en que se procede a la devolución. Si bien no comparto plenamente la calificación de la Octava Directiva como acto «dependiente» de la Sexta Directiva que hace la Comisión, pienso, no obstante, que la Octava Directiva está vinculada al esfuerzo, más general, dirigido a crear un sistema fiscal uniforme, cuyo primer componente consiste en proporcionar a todos los sujetos pasivos idénticas posibilidades de obtención de la devolución del impuesto soportado. En consecuencia, soy del parecer de que no es correcto el intento de presentar la Octava Directiva como introductora de excepciones en el sistema general de la Sexta Directiva, es decir, como resultado del deseo del legislador comunitario, por razones relacionadas con la erradicación del fraude, de someter a un régimen más estricto a los sujetos pasivos establecidos fuera del país en que tiene lugar la devolución.

18 La lectura de la exposición de motivos de la Octava Directiva es particularmente reveladora para la comprensión de la posición que esta norma ocupa en el sistema fiscal comunitario en general. El legislador comunitario, tras tomar en consideración la previsión hecha en la Sexta

Directiva sobre la necesidad de adoptar las modalidades de aplicación comunitaria en materia de devolución del impuesto en favor de los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país y tras apreciar la necesidad de evitar que dichas personas se encuentren sometidas a una doble imposición, señala que el régimen comunitario que pretende introducir la Octava Directiva «constituye un progreso hacia la liberación efectiva de la circulación de personas, bienes y servicios [...]» y «no debe concluir [léase: "conducir"] a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cual sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos». (21) En consecuencia, cabe sostener que la Octava Directiva «sigue» al sistema general creado por la Sexta Directiva, ampliando su ámbito de aplicación, en el marco del principio de igualdad de trato, en favor de otra categoría de sujetos pasivos, a saber, los no establecidos en el país de percepción del impuesto soportado.

19 Esta postura ya fue aceptada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de septiembre de 1996, Debouche. (22) En dicha sentencia se declaró que: «[...] la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva. Según su tercer considerando, la Octava Directiva pretende más bien poner fin a las divergencias existentes entre las disposiciones entonces vigentes en los Estados miembros, las cuales originaban a veces desviaciones del tráfico comercial y distorsiones en la competencia. En virtud de su quinto considerando, la Octava Directiva no debe conducir "a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos"». (23) Por su parte, el Abogado General señaló lo siguiente: «Por consiguiente, en atención a la finalidad de la Octava Directiva, o sea, la de completar la regulación que hace la Sexta Directiva con la armonización de las modalidades de devolución del IVA a favor de los sujetos pasivos no residentes con el fin de eliminar el problema de la doble imposición en el interior de la Comunidad, las normas que contiene [...] sólo pueden interpretarse a la luz de los principios del sistema comunitario del IVA que consagra la Sexta Directiva.» (24)

20 Hechas estas precisiones, paso a responder a los distintos interrogantes que suscitan las cuestiones prejudiciales planteadas. A mi entender, dichos interrogantes pueden abordarse de dos formas distintas que, sin embargo, conducen a idéntica conclusión.

21 Comenzaré por la solución más radical: como ya se ha señalado, el derecho del sujeto pasivo a obtener la devolución del impuesto soportado, con el fin de garantizar la efectiva neutralidad el Impuesto sobre el Valor Añadido en los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios y de promover la unificación económica de los Estados miembros, constituye la piedra angular del sistema fiscal comunitario. Dicho derecho, en mi opinión, resultaría enervado en exceso si el extravío o, en todo caso, la no posesión del original de la factura, por causa de fuerza mayor o en circunstancias excepcionales no imputables a quien solicita la deducción, imposibilitasen esta última. Desde esta perspectiva, llego a la conclusión de que también en el Derecho comunitario existe una norma especial, derivada de los principios generales de equidad y de buena administración, según la cual, en casos excepcionales, puede pasarse por alto el extravío, no imputable al sujeto pasivo, del original de los documentos justificativos que deben acompañar a la solicitud de devolución del impuesto soportado. Pienso asimismo que este razonamiento ya está presente, aunque sea en forma embrionaria, en las sentencias, antes citadas, del Tribunal de Justicia en los asuntos Jeunehomme y otros y Reisdorf, así como en las conclusiones de los Abogados Generales en dichos asuntos. Sencillamente sucede que, hasta la fecha, dicha norma se formulaba de manera indirecta, invocando el principio de proporcionalidad, que exige que los requisitos formales para la obtención de la devolución del impuesto no vayan más allá de lo que sea «razonablemente [necesario] a efectos de la comprobación y de control fiscal». (25)

22 Ahora bien, incluso al margen del tenor de una norma comunitaria especial, soy del parecer de que razones de igualdad de trato de los sujetos pasivos imponen la misma conclusión hermenéutica. Como se ha señalado, la Octava Directiva persigue completar el sistema uniforme de devolución de los impuestos soportados. Por consiguiente, desde el momento en que, en lo

que respecta a los sujetos pasivos establecidos en el interior del país de imposición, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia Reisdorf, (26) la facultad de los Estados miembros de admitir, cuando no están ya en posesión del original de la factura, otras pruebas que demuestren el objeto de la solicitud de deducción, soy del parecer de que con respecto a la controvertida Octava Directiva debe asimismo prevalecer idéntica interpretación. Es decir, pienso que las diferencias entre el tenor de la Octava Directiva y la Sexta Directiva (la Octava Directiva menciona el «original de la factura» mientras que la Sexta Directiva alude simplemente a la «factura») no ponen de manifiesto, en realidad, la voluntad del legislador comunitario de regular de distinto modo el régimen de los sujetos pasivos en función del país en que estén establecidos.

23 Por otra parte, como correctamente observan el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, la interpretación opuesta de la Octava Directiva contrariaría el principio general del Derecho comunitario de no discriminación, expresado en el artículo 6 del Tratado CE, el principio, más especial, del tratamiento fiscal no discriminatorio de los productos, consagrado en el párrafo primero del artículo 95 del Tratado CE, y los propios fines de la Octava Directiva, formulados en su exposición de motivos. (27) En cambio, no puedo estar de acuerdo con las alegaciones del Gobierno alemán según las cuales no existe trato discriminatorio comprendido en el ámbito del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CE y sí, en cambio, una discriminación en perjuicio de los operadores extranjeros en relación con el régimen general establecido en la Sexta Directiva, discriminación que, sin embargo, deseaba el legislador comunitario y está justificada por el hecho de que el riesgo de fraude fiscal es mayor cuando la devolución del impuesto soportado la solicita una empresa extranjera, y no nacional. El riesgo de fraude fiscal existe siempre y, por este motivo, además, la Octava Directiva otorga a los Estados miembros la posibilidad de recuperar las sumas indebidamente percibidas o de denegar toda devolución ulterior al sujeto pasivo que haya obtenido la devolución del impuesto de modo fraudulento o de otra forma irregular. (28) En todo caso, como se ha señalado anteriormente, las medidas nacionales encaminadas a la erradicación del fraude fiscal no deben ir más allá de la finalidad de las disposiciones fiscales comunitarias. En consecuencia, soy del parecer de que la demandante en el procedimiento principal está legitimada para sostener que la interpretación de las disposiciones controvertidas de la Octava Directiva que conduce a privar de raíz al operador extranjero que, por causa que no le es imputable, no tiene en su poder el original de la factura, del derecho a la devolución del impuesto soportado, no es conforme con los fines de dicha Directiva y no constituye causa justificada para el trato desfavorable de los operadores extranjeros con respecto a sus competidores nacionales. En otras palabras, ciertamente, la República Federal de Alemania no puede verse privada de su derecho inalienable a adoptar las medidas necesarias para impedir que se cometan infracciones de la normativa fiscal; dichas medidas, sin embargo, no pueden conducir a conculcar plenamente el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido en los intercambios intracomunitarios, en perjuicio de los sujetos pasivos no establecidos en Alemania, desde el momento, en efecto, en que la privación de dicho derecho constituye asimismo una discriminación en perjuicio de esa categoría de sujetos pasivos.

24 De lo que antecede se infiere que las conclusiones derivadas de la jurisprudencia Reisdorf deben trasladarse asimismo a la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Octava Directiva, resumiéndose del siguiente modo: en principio, por razones relacionadas con el objetivo de impedir el fraude, para obtener la devolución del impuesto soportado se exige la posesión del original de la factura; sin embargo, en casos especiales, cuando la aportación del original es imposible por causas no imputables a la persona a quien incumbe aportarlo, los Estados miembros están facultados para contentarse con que el fundamento de la deducción solicitada se demuestre basándose en otros elementos.

25 No obstante, específicamente con respecto al presente asunto, en la medida en que el Derecho alemán otorga a los sujetos pasivos establecidos en territorio alemán la posibilidad de sustituir el original de la factura, extraviado por causa no imputable a ellos, por otros elementos de prueba, existe además una obligación de reconocimiento de idéntica posibilidad a los sujetos

pasivos no establecidos en Alemania, como consecuencia del principio de igualdad de trato.

26 Tal como explica el órgano jurisdiccional remitente, (29) los operadores nacionales pueden, por un lado, hacer uso de todos los medios de prueba admitidos en las normas de procedimiento para demostrar que, inicialmente, tuvieron en su poder el original de la factura y, por otro, invocar el principio de equidad, consagrado tanto por el Derecho escrito como por el no escrito, para obtener finalmente la devolución del impuesto soportado mediante la mera presentación de una copia de la factura. Por consiguiente, también los solicitantes no establecidos en Alemania deben ser objeto de idéntica consideración. Estas personas están legitimadas para utilizar exactamente las mismas normas sustantivas y procesales del Derecho nacional con el fin de obtener, con carácter excepcional, la devolución del impuesto sin aportar el original de la factura. Esta solución la imponen el principio de igualdad de trato y la que a mi juicio es la más correcta interpretación de las disposiciones de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva, en relación con la vía interpretativa seguida por el Tribunal de Justicia en el asunto Reisdorf a propósito de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. Por el contrario, la aplicación de una disposición nacional, como la del artículo 61 de la UStDV, para denegar a los operadores extranjeros el derecho a invocar el principio de equidad es, habida cuenta del Derecho alemán hoy vigente, incompatible con el Derecho comunitario.

27 Recapitulando, paso a resumir las dos vías interpretativas que, según mi parecer, tiene a su alcance el Tribunal de Justicia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas.

28 En primer lugar, cabe admitir que existe una norma hermenéutica especial, derivada tanto de un examen teleológico de las disposiciones de la Octava Directiva como de los principios generales de equidad y de buena administración, con el contenido siguiente: el requisito establecido en la Octava Directiva de acompañar el original de la factura a la solicitud de devolución del impuesto cede cuando, en circunstancias excepcionales, el sujeto pasivo demuestra que, por causas no imputables a él, ha extraviado dicho original y, en su lugar, presenta una copia auténtica o duplicado del mismo. Esta solución, que considero preferible, ofrece la ventaja de mantenerse exclusivamente en el ámbito del Derecho comunitario. Permite la aplicación favorable al sujeto pasivo de los requisitos que establece la Octava Directiva y, sin embargo, su ámbito de aplicación es especialmente estrecho y excepcional, de tal modo que no invalida la obligación general de posesión de la factura original ni pone en peligro el objetivo del legislador comunitario de erradicar el fraude y la evasión fiscales; por el contrario, contribuye a salvaguardar el principio de neutralidad del impuesto, que constituye la piedra angular del sistema fiscal comunitario. La formulación de la citada norma, en tanto que derivada de una filosofía más general de equidad que deberá inspirar la aplicación de la normativa fiscal comunitaria cuando se planteen cuestiones similares a las que suscita el presente asunto, permite al Tribunal de Justicia poner fin a las diversas dudas que surgen en relación con el tratamiento jurídico de los casos de extravío, sin responsabilidad, de los originales de los justificantes.

29 Ciertamente, existe también otra interpretación, basada en el traslado, por razones de igualdad de trato de los sujetos pasivos, de la jurisprudencia Reisdorf al contexto de la Octava Directiva. De conformidad con esta solución, los Estados miembros, como la República Federal de Alemania, que han ejercido la facultad que les confiere la Sexta Directiva de aceptar, en los casos de extravío del original de la factura no imputable al sujeto pasivo, las solicitudes de devolución de sujetos pasivos establecidos en territorio nacional basadas en otros elementos de prueba deben, al aplicar la Octava Directiva, reconocer también exactamente esa misma posibilidad a los sujetos pasivos que no están establecidos en el interior del país.

30 Para concluir, señalaré que ambas soluciones pueden emplearse de forma cumulativa como bases jurídicas autónomas para responder a las cuestiones prejudiciales.

VI. Conclusión

31 Habida cuenta de lo que antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas:

«El requisito establecido en la letra a) del artículo 3 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, consistente en acompañar el original de la factura a la solicitud de devolución del impuesto, no se aplica cuando, en circunstancias excepcionales, el sujeto pasivo demuestra que ha extraviado, por causa no imputable a él, dicho original y presenta, en su lugar, un certificado auténtico o duplicado del original. En todo caso, el principio comunitario de no discriminación exige tratar a los solicitantes de la devolución no establecidos en Alemania que hayan extraviado el original de la factura del mismo modo que a los sujetos pasivos establecidos en ese país.»

(1) - DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116.

(2) - El término empleado en el texto alemán es «unbillig», que podría traducirse al francés con la palabra «inéquitable».

(3) - El órgano jurisdiccional remitente efectúa las siguientes precisiones: si se considerase que las disposiciones de la Directiva no exigen, necesariamente, acompañar el original a la solicitud de devolución, entiende que deberá examinarse si el Derecho comunitario «exige», «permite», «propone» o, incluso, «tolera» la adopción de medidas de equidad como la invocada por SGS en su solicitud.

(4) - El órgano jurisdiccional remitente cita la jurisprudencia de este Tribunal según la cual puede asimismo producirse una violación del principio de no discriminación en caso de trato diferente de los sujetos pasivos en el momento de la imposición. Véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda (55/79, Rec. p. 481), apartado 8; de 10 de julio de 1984, Dansk Denkavit (42/83, Rec. p. 2649), apartado 31, y de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509), apartado 18.

(5) - 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

(6) - De conformidad con el apartado 4 del artículo 17 de la Directiva 77/388, «el Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país».

(7) - Véase la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227).

(8) - Sentencia de 14 de julio de 1988 (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517).

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

(10) - El subrayado es mío.

(11) - Apartado 23.

(12) - Conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly, punto 25.

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

(14) - Citada en la nota 9 supra.

(15) - Véanse, en este sentido, las sentencias *Jeunehomme* y otros, apartados 16 y 17; *Reisdorf*, apartado 24, y *Langhorst*, apartado 17, antes citadas.

(16) - Conclusiones del Abogado General Sr. Léger de 27 de mayo de 1997, puntos 29 y ss.

(17) - Citado en la nota 8 supra.

(18) - Conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn de 31 de mayo de 1988 (Rec. p. 4534); el subrayado es mío.

(19) - Sentencia *Jeunehomme* y otros, citada en la nota 8 supra, apartado 17. Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly en el asunto *Reisdorf*, citado en la nota 9 supra, punto 26: «[...] los Estados miembros pueden exigir de los sujetos pasivos que conserven la factura original durante un período de tiempo que ellos deben señalarles, siempre y cuando este período no sea tan largo que viole el principio de proporcionalidad».

(20) - Véanse las sentencias de 5 de mayo de 1982, *Schul* (15/81, Rec. p. 1409), y de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, Rec. p. 655).

(21) - El subrayado es mío.

(22) - Asunto C-302/93, Rec. p. I-4495.

(23) - Apartado 18.

(24) - Conclusiones del Abogado General Sr. Tesouro de 1 de febrero de 1996 en el asunto en el que recayó la sentencia *Debouche*, antes citada, punto 8; el subrayado es mío.

(25) - Conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn en el asunto en el que recayó la sentencia *Jeunehomme* y otros, citada en la nota 8 supra.

(26) - Citada en la nota 9 supra.

(27) - Véase el punto 18 supra.

(28) - El apartado 5 del artículo 7, de la Octava Directiva tiene el siguiente tenor: «En los casos en que se hubiera obtenido una devolución de modo fraudulento o de otra forma irregular, el servicio competente a que se refiere el apartado 3 procederá directamente a la recuperación de las sumas indebidamente percibidas y a la imposición de las eventuales multas según el procedimiento aplicable en el Estado miembro interesado, sin perjuicio de las disposiciones relativas a la asistencia mutua en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el caso de una solicitud fraudulenta que, según la legislación nacional, no pueda ser objeto de multa, el Estado miembro interesado podrá negar toda devolución ulterior al sujeto pasivo en cuestión durante un período máximo de dos años, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud fraudulenta. En el caso de una solicitud fraudulenta, a propósito de la cual se hubiera impuesto una multa pero ésta no hubiera sido pagada, el Estado miembro interesado podrá suspender toda devolución ulterior que haya de pagarse al sujeto pasivo en cuestión hasta que la multa sea satisfecha.»

(29) - Véanse los puntos 4 a 6 supra.