

Conclusions
CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS
presentadas el 23 de octubre de 2003(1)

Asunto C-90/02

**Finanzamt Gummersbach
contra
Gerhard Bockemühl**

« »

1. En el presente asunto, el Bundesfinanzhof de Alemania hace una consulta sobre la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA (en lo sucesivo, «Directiva» o «Sexta Directiva»). (2) En primer lugar, el Bundesfinanzhof solicita que se dilucide si el destinatario de un servicio que también está obligado a abonar el IVA correspondiente únicamente puede deducir dicho impuesto cuando posee una factura expedida con arreglo a la Directiva. De ser así, el Bundesfinanzhof desea saber qué datos deben consignarse en la factura, en particular, si deben indicarse la cuota del impuesto y el nombre y la dirección del proveedor, y si la definición incorrecta del servicio gravado constituye un vicio. Por último, el Bundesfinanzhof pregunta cuáles son las consecuencias jurídicas cuando resulta imposible acreditar que la persona que ha expedido la factura es la persona que ha prestado el servicio.

Antecedentes y legislación

Régimen comunitario del IVA

2. El principio en el que se basa el funcionamiento del IVA aparece expuesto del siguiente modo en el artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA: (3)
«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»
3. Por consiguiente, este régimen prevé una cadena de transacciones en las que el importe neto que debe abonarse con respecto a cada eslabón es una proporción determinada del valor añadido en esa fase. Cuando la cadena finaliza en la fase final de consumo privado, el importe total pagado en concepto de impuesto habrá sido la proporción correspondiente del precio final.
4. La Sexta Directiva regula este régimen de manera más pormenorizada, pese a que se dejan algunas cuestiones a los Estados miembros. Con arreglo al artículo 2, están sujetas al IVA

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, pese a que determinadas transacciones, de las que no se trata en el presente asunto, están exentas en virtud de otras disposiciones. En el artículo 4, apartado 1, se definen los sujetos pasivos como las personas que realizan una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Con arreglo a los artículos 5 a 7, las operaciones gravadas son las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones.

5. Los puntos fundamentales del derecho a deducir se establecen en el artículo 17 de la Sexta Directiva. El sujeto pasivo estará autorizado para deducir del IVA que debe abonar cualquier impuesto soportado sobre los bienes que se le hayan entregado o los servicios que se le hayan prestado en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Este derecho nace cuando el impuesto deducible es exigible. Con arreglo al artículo 21, el deudor del impuesto sobre una operación es, con carácter general, el proveedor, pese a que, en algunas circunstancias –como las controvertidas en el presente asunto– puede ser el destinatario de los bienes o servicios. (4)

6. Es evidente que en un sistema de este tipo son necesarias pruebas documentales de la sujeción al impuesto, de su pago y del derecho a deducción. Estos extremos se tratan, en particular, en los artículos 18 a 22.

7. También es importante recordar que el IVA, pese a estar armonizado en gran medida por las normas comunitarias y ser un elemento importante de los recursos propios de la Comunidad, sigue siendo, desde el punto de vista nacional, un impuesto nacional y está sujeto a distintos tipos impositivos en los diferentes Estados miembros. En consecuencia, por lo que se refiere a las operaciones transfronterizas dentro de la Comunidad, deben existir normas para determinar el lugar en que se produce la entrega de bienes o la prestación de servicios. En lo que respecta a la mayoría de los servicios, en particular los del tipo de que se trata en el presente asunto, tales normas se recogen en el artículo 9 de la Directiva, aunque, como se verá, su pertinencia en el presente asunto se limita fundamentalmente a que pueden determinar de manera indirecta quién es el sujeto pasivo.

Las disposiciones comunitarias pertinentes en detalle

8. Las principales disposiciones del Derecho comunitario pertinentes son los artículos 9, 17, 18, 21 y 22 de la Sexta Directiva. La versión aplicable a los hechos del litigio principal es la vigente en 1995. Por tanto, es preciso analizar esta norma en su versión modificada, en particular, por la Directiva 91/680/CEE del Consejo (5) y la Directiva 92/111/CEE del Consejo. (6) Por lo que se refiere a los artículos 17, apartado 2, 18, apartado 1, y 22, apartado 3, la norma pertinente figura en realidad –para mayor confusión– en los artículos 28 séptimo, 28 octavo y 28 nono, que forman parte del título XVI *bis*, relativo al «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros».

Lugar de prestación de los servicios

9. En el título VI de la Directiva, relativo al lugar de realización del hecho imponible, el artículo 9 se refiere a las prestaciones de servicios. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica, un establecimiento permanente, el lugar de domicilio o la residencia habitual de quien los preste, según sea el caso. Sin embargo, a tenor del artículo 9, apartado 2:

«a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles [...] 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;

[...]»

Deudores del impuesto frente al erario

10. Con arreglo al artículo 21:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es debido:

1. En régimen interior:

a) 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). 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 servicio sujeta al impuesto.

[...]

b) por el destinatario de los servicios a que se refiere la letra e) del apartado 2 del artículo 9 [...]; no obstante, los Estados miembros podrán disponer que quien realice la prestación esté obligado solidariamente al pago del impuesto;

c) por cualquier persona que mencione el Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o documento que la sustituya;

[...]»

Facturas

11. En lo que respecta a las obligaciones de las personas sujetas al pago del impuesto, el artículo 22, apartado 3, dispone, entre otras cosas, que:

«a) 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. [...] El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos.

[...]

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.

[...] (7)

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

12. Cabe señalar que, después de la época de autos, la Directiva 2001/115/CE (8) ha modificado el artículo 22, apartado 3, letra b), para incluir una lista ampliada y completa de los datos que deben constar en una factura, y ha suprimido el artículo 22, apartado 3, letra c). La nueva disposición es del siguiente tenor:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del impuesto sobre el valor añadido en las facturas expedidas en aplicación de las disposiciones de los párrafos primero, segundo y tercero de la letra a)».

13. Entre otros datos, figuran en la lista:

«el número de identificación a efectos del IVA [...] con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios»,

«el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente»,
«el alcance y la naturaleza de los servicios prestados»,
«el importe del impuesto pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención» y
«en caso de exención o cuando el cliente sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones adecuadas de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega está exenta o sujeta a la autoliquidación».

14. En el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva se dispone que:
«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

15. Después de la época de autos, la Directiva 2001/115 ha introducido un segundo párrafo al artículo 22, apartado 8: «No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas en el apartado 3.»

Derecho a deducir

16. El artículo 17, relativo al «nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los 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; (9)

[...]»

17. El artículo 18, apartado 1, de la Directiva, en el que se establecen las normas que rigen el derecho a deducir, se establece:

«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;

[...]

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;

[...]»

Legislación nacional pertinente

18. Alemania ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Con arreglo al artículo 18 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del IVA) de 1993, en su versión vigente en 1995, el Ministro de Finanzas federal podía decidir, al objeto de garantizar la recaudación del impuesto, que la persona a quien le son entregados los bienes o prestados servicios por una persona establecida en el extranjero está obligada a abonar el impuesto sobre el valor añadido por dicha transacción. La norma de aplicación podía establecer otras condiciones, relativas, en particular, al método de cálculo y de pago del impuesto.

19. En consecuencia, se estableció un sistema de retención en los artículos 51 y siguientes de la Umsatzsteuer?Durchführungsverordnung (Reglamento de aplicación del IVA; en lo sucesivo, «UStDV») de 1993.

20. Con arreglo al artículo 51 del UStDV, el destinatario del trabajo y otros servicios prestados por una empresa establecida en el extranjero debía retener el IVA correspondiente y abonarlo a la Administración tributaria competente, incluso en el supuesto de que se albergasen dudas no aclaradas acerca de si el proveedor estaba efectivamente establecido en el extranjero.

21. El artículo 52 establecía determinadas excepciones a dichas obligaciones. El artículo 52,

apartado 2, contenía la denominada «Nullregelung», sistema con arreglo al cual el destinatario no estaba obligado a retener y abonar el impuesto en el caso de que el proveedor establecido en el extranjero no hubiera expedido una factura en la que se indicase por separado el impuesto y cuándo el destinatario hubiera podido solicitar una deducción total del IVA si se hubiera indicado por separado. En tales supuestos, según parece, el destinatario estaba simplemente obligado a abonar el impuesto repercutido, en lugar de pagar primero el impuesto soportado sobre tales bienes o servicios y, posteriormente, deducirlo.

22. Sin embargo, tras las objeciones planteadas por la Comisión de que ello no era plenamente conforme al Derecho comunitario, dicho sistema de retención quedó suprimido a partir del 1 de enero de 2002.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23. El Sr. Gerhard Bockemühl dirige una empresa de construcción en Alemania, que se dedica, en particular, a la construcción de edificios, puentes y túneles. En 1995, contrató a trabajadores de Jaylink Bau Ltd Building Contractors, empresa que tenía una dirección de contacto en los Países Bajos. El órgano jurisdiccional remitente señala que una empresa «offshore» con el nombre de Jaylink Building Contractors se encuentra registrada en Inglaterra con el domicilio social de una empresa auditora de Mayfair, Londres.

24. Los servicios prestados fueron facturados por Jaylink Bau Ltd Building Contractors. En las facturas constaba un número de registro de IVA inglés y se indicaba una cuenta bancaria alemana. Sin embargo, no se consignaba la cuota del IVA. Sólo se señalaba: «Nullregelung, artículo 52 del UStDV, conforme a lo pactado». Al principio, las facturas indicaban la dirección de Mayfair antes mencionada, mientras que las facturas posteriores señalaban una dirección diferente en Londres.

25. Tras una inspección en la empresa, el Finanzamt (Administración tributaria) de Gummersbach giró al Sr. Bockemühl una liquidación tributaria relativa al IVA correspondiente a los servicios que le habían sido prestados. La Administración tributaria señaló que las facturas no consignaban el importe del impuesto y que el nombre y la dirección de la empresa emisora de la factura tampoco eran correctos, de modo que resultaba imposible determinar si la empresa que había expedido la factura era la misma que había prestado los servicios. A juicio de la Administración tributaria, tales servicios habían sido prestados por un tercero, una empresa desconocida, establecida fuera de Alemania. Además, los servicios prestados no se habían definido correctamente (al no hacerse referencia a la cesión de personal, sino a los trabajos realizados). En consecuencia, la Administración tributaria concluyó que, en calidad de destinatario de los servicios, el Sr. Bockemühl estaba obligado a pagar 17.219,17 DEM en concepto de IVA por dichas operaciones gravadas.

26. Tras una reclamación que fue desestimada, el Sr. Bockemühl interpuso recurso ante el Finanzgericht que lo estimó declarando que «no tenía ninguna duda razonable de que la empresa que había expedido la factura era la misma empresa que había prestado los servicios». La Administración tributaria ha recurrido contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof.

27. La Administración tributaria alega que, en caso de duda, el Sr. Bockemühl debería haber retenido el impuesto sobre los servicios por él recibidos. Además, aunque en la factura constara el impuesto por separado, no habría tenido derecho a deducirlo, ya que la persona que facturó –o que efectivamente prestó– tales servicios no podía ser claramente determinada. Por consiguiente, no procede aplicar el artículo 52, apartado 2, de la UStDV. En consecuencia, el demandante estaba obligado a pagar el impuesto como destinatario de los servicios.

28. El Bundesfinanzhof observa que, según su jurisprudencia, debe existir una factura incluso en los supuestos del procedimiento previsto en el artículo 52, apartado 2. Además, dicha factura debe ser expedida por el prestador y describir el servicio de modo tal que la operación imponible pueda ser determinada y verificada con facilidad.

29. Sin embargo, el Bundesfinanzhof tiene dudas acerca de la interpretación de los requisitos de la Directiva relativos a la facturación en un supuesto como el que es objeto del presente litigio.

En consecuencia, ha suspendido el procedimiento y ha planteado al Tribunal de Justicia las 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 pregunta, ¿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?»

30. Han presentado observaciones escritas el Gobierno alemán y la Comisión. El Finanzamt, el Sr. Bockemühl, el Gobierno alemán y la Comisión también han respondido por escrito a la pregunta formulada por el Tribunal de Justicia de si los Estados miembros están facultados, en virtud de los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22, apartado 3, letra c), de la Directiva a establecer excepciones a los requisitos de los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letra b), de la Directiva. El Finanzamt, el Sr. Bockemühl y la Comisión han expuesto observaciones orales en la vista.

Apreciación

Observaciones preliminares

31. En primer lugar, los artículos 51 y siguientes de la UStDV parecen estar destinados a adaptar el Derecho interno a las disposiciones de la Directiva.

32. Sin embargo, el Bundesfinanzhof reconoce que dichas disposiciones nacionales no se ajustaban plenamente al Derecho comunitario y que por este motivo han sido derogadas. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente opina que procede aplicar a los hechos del procedimiento principal la norma de la responsabilidad del destinatario del servicio y el sistema «Nullregelung» previsto en el artículo 52, apartado 2, de la UStDV en la medida en que la persona a quien se han prestado los servicios está obligada a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la Directiva, y puede acogerse al derecho de deducción según se prevé en la misma Directiva.

33. Ha de señalarse que las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto se refieren a la interpretación de la Directiva y no a si los artículos 51 y siguientes de la UStDV son compatibles con ésta.

34. Sin embargo, es sabido que, en el ámbito regido por una directiva, los órganos jurisdiccionales nacionales deben interpretar el Derecho nacional, adoptado antes o después de la directiva, en la medida posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para alcanzar el resultado que ésta persigue. (10) Por tanto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida las disposiciones nacionales controvertidas pueden interpretarse de modo coherente con la Directiva y, en consecuencia, aplicarse en el presente asunto.

35. En segundo lugar, antes de examinar las cuestiones prejudiciales en sí, conviene tener una visión esquemática del modo en que las disposiciones de la Directiva antes expuestas interactúan al aplicarse a las circunstancias del presente asunto.

36. En tales circunstancias, parecen existir algunas dudas acerca de si los servicios prestados fueron servicios de construcción o de cesión de personal. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que cabe hacer caso omiso de dichas dudas, al menos a efectos de las cuestiones prejudiciales primera y tercera, y parte de la segunda. Por consiguiente, si se trata de servicios de construcción, el lugar de prestación es aquél en que radica el inmueble de que se trata, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a); si se trata de una cesión de personal, el lugar de prestación es el del establecimiento del cliente con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e). En ambos casos se trataría de Alemania. Si se aplica el artículo 9, apartado 2, letra e), el cliente está obligado a pagar el IVA con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra b); si la prestación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), los Estados miembros

pueden imponer tal obligación al cliente con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra a). De la resolución de remisión cabe deducir que Alemania se ha decantado por esa solución, de modo que en ambos supuestos el Sr. Bockemühl es el sujeto pasivo del impuesto.

37. El Sr. Bockemühl desea asimismo deducir el impuesto e invoca para ello el artículo 17, apartado 2, letra a). En varias versiones lingüísticas de la Directiva vigente en el momento pertinente, el derecho a deducir con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), parece limitado a los supuestos en que el proveedor debe abonar el impuesto en el interior del país en que se ha solicitado la deducción. (11) Sin embargo, es evidente que se trata de un error de redacción, rectificado por la Directiva 95/7 conforme a la versión original alemana, en la que simplemente se hacía referencia al impuesto pagado o abonado en el interior del país. Además, antes de esa corrección, no parece que la incoherencia entre las diferentes lenguas llegara a considerarse un obstáculo para el ejercicio del derecho a deducir en los supuestos en que el proveedor se encontraba en un Estado miembro distinto del cliente obligado al pago del impuesto. (12) Por tanto, hago mía la opinión –que no ha sido cuestionada en el marco del litigio– de que el artículo 17, apartado 2, letra a), es el fundamento correcto de la deducción en tales circunstancias.

38. Para que el cliente ejercite su derecho a deducir con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), el artículo 18, apartado 1, letra a), le exige estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3, es decir, expedida por el proveedor conforme a determinadas especificaciones. Cuando el propio cliente está obligado al pago del impuesto a tenor del artículo 21, apartado 1, el artículo 18, apartado 1, letra d), le exige cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro para ejercitar el derecho a deducir.

39. En resumen, el artículo 9, apartado 2, establece el lugar de prestación de los servicios (en el presente asunto, Alemania) y, sobre esta base, el artículo 21, apartado 1, determina la persona obligada a pagar el impuesto (en el presente asunto, el cliente). El artículo 17, apartado 2, determina el derecho a deducir del cliente y el artículo 18, apartado 1, establece las normas que rigen el ejercicio de dicho derecho. Tales normas hacen referencia a la posesión de una factura conforme al artículo 22, artículo 3, y, en supuestos como el presente, al cumplimiento de las formalidades establecidas por los Estados miembros.

40. En tercer lugar, procede recordar que cuando un sujeto pasivo ha abonado el IVA (impuesto soportado) por bienes o servicios adquiridos a los efectos de operaciones sujetas al impuesto que vaya a realizar, el régimen del IVA exige que, en defecto de una disposición expresa en contrario, deberá poder deducir dicho importe de cualquier IVA (impuesto repercutido) que deba pagar a las autoridades tributarias en relación con las operaciones que efectúe, siempre que pueda acreditar el pago del impuesto soportado y haya cumplido las formalidades que se le exijan legítimamente.

Primera cuestión prejudicial

41. Mediante su primera cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof solicita que se dilucide si un destinatario de servicios que, con arreglo al artículo 21, apartado 1, de la Directiva es deudor del impuesto sobre dichos servicios y al que se ha exigido el pago, puede ejercitar su derecho a deducción con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), exclusivamente si posee una factura expedida con arreglo al artículo 22, apartado 3.

42. A mi juicio, no cabe duda de que así es.

43. Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor el IVA pagado por los servicios prestados por otro sujeto pasivo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. El artículo 18, apartado 1, letra a), dispone expresa y claramente que: «para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá [...] 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». Dicha formulación deja escaso margen de duda.

44. Efectivamente, el órgano jurisdiccional remitente acepta que la formulación es muy clara. Sin embargo, indica que cuando la persona obligada a pagar el impuesto es el destinatario de los servicios, la factura no tiene la misma importancia que cuando la persona sujeta es el proveedor.

45. No estoy de acuerdo. Pese a que, al interpretar el tenor de la Directiva, es importante tener en cuenta el objeto para el que se promulgó y el lugar que ocupa en el régimen global del IVA, ese enfoque no conduce, a mi juicio, en el presente asunto, a ningún resultado diferente del que se desprende de la formulación inequívoca del artículo 18, apartado 1, letra a).

46. Para deducir el IVA deberán existir pruebas de que éste ha sido soportado. En el régimen comunitario del IVA, la factura es un medio importante –y probablemente el más claro– de aportar dichas pruebas. Constituye el «billete de admisión» al derecho a la deducción. (13) Por este motivo, un sujeto pasivo que tenga derecho a deducir el IVA soportado debe ser meticuloso en la obtención y conservación de la documentación necesaria, para evitar la posibilidad de que una solicitud pueda denegarse por infundada. La correcta expedición y conservación de las facturas es también de una importancia decisiva para las inspecciones llevadas a cabo por la Administración tributaria con el fin de garantizar el cumplimiento de las normas de IVA pertinentes.

47. El hecho de que, en el presente asunto, la persona que tiene derecho a deducir el IVA soportado sea también la persona obligada a abonarlo a las autoridades correspondientes no modifica este planteamiento. Siguen siendo válidas las mismas consideraciones. Además, como señala el Gobierno alemán, la obligación de abonar el IVA y el derecho a deducir el impuesto soportado son cuestiones distintas que se rigen por normas diferentes. Si en determinados supuestos la persona obligada a abonar el IVA es el destinatario y no el proveedor, ello no afecta a la necesidad de conservar la factura para ejercer el derecho a la deducción.

48. Este planteamiento es conforme con otras disposiciones de la Directiva. Con arreglo al artículo 21, apartado 1, letra a), cuando la entrega de bienes sea realizada por una persona establecida en otro Estado miembro, el impuesto será abonado por el destinatario siempre que, entre otras cuestiones, exista una «factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país» que «se atenga al apartado 3 del artículo 22». Y, a tenor del artículo 22, apartado 3, letra a), se exige también una factura en los casos de entregas de bienes exentos con arreglo al artículo 28, letra c), parte A. A mi juicio, cabe estimar sin temor a equivocarse que el requisito del artículo 22, apartado 3, letra a), por el que «los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen [...]», es de alcance general.

49. En consecuencia, concluyo que un destinatario de servicios que sea también la persona obligada a abonar el IVA por tales servicios únicamente puede ejercer su derecho a la deducción en virtud del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, si posee una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3.

Segunda cuestión prejudicial

50. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof solicita que se dilucide cuál debe ser el contenido de la factura. En su razonamiento, el Bundesfinanzhof precisa que tiene especial interés en la cuestión de si la factura debe consignar: i) la cuota del impuesto y ii) el nombre y la dirección del proveedor. Además, desea saber: iii) si debe describirse con exactitud la operación gravada, en particular si la referencia al trabajo realizado por el personal cedido, en lugar de a la cesión de personal en sí (cuando esto es lo que efectivamente se ha suministrado) afecta a la validez de la factura a efectos del IVA.

51. Puede resultar útil examinar por separado la cuota del impuesto y los otros dos aspectos, ya que aquélla se menciona específicamente en el artículo 22, apartado 3, letra b), lo que no sucede con éstos.

Cuota del impuesto

52. Con arreglo al artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, la factura debe consignar claramente «el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan».

53. No obstante, el Bundesfinanzhof duda de si tal declaración expresa es necesaria en unas circunstancias como las presentes, en las que el proveedor, en lugar del cliente, es directamente responsable ante las autoridades tributarias. Del mismo modo, la Comisión y el Gobierno alemán

alegan que, en tales supuestos, el artículo 22, apartado 3, letra b), debe interpretarse en el sentido de que basta que la factura indique expresamente que el destinatario del servicio está obligado al pago del impuesto, o haga referencia a la disposición en la que se establece dicha obligación. En tales circunstancias, la Comisión indica que una operación de autoliquidación (14) debe considerarse como una exención a efectos del artículo 22, apartado 3, letra b).

54. Estoy de acuerdo, al menos en lo que se refiere al resultado.

55. Cuando un sujeto pasivo efectúa en un Estado miembro una prestación sujeta al impuesto para un sujeto pasivo de otro Estado miembro, y es éste quien está obligado a abonar el IVA sobre la operación, es evidente que la indicación en la factura del precio excluido el impuesto es esencial para garantizar el funcionamiento adecuado del régimen del IVA. En la versión de la Directiva aplicable en el momento pertinente, la factura tenía que ser emitida por el proveedor. (15)

56. Sin embargo, exigir al propio proveedor que indique también la cuota del impuesto adeudado, plantea, como mínimo, dos problemas.

57. En primer lugar, obligaría, en principio, al proveedor a pagar el impuesto conforme al artículo 21, apartado 1, letra c), resultado que puede ocasionar que el impuesto se recaude dos veces o sencillamente invalidar todo el mecanismo de autoliquidación. Es cierto que el artículo 21, apartado 1, letra c), que constituye fundamentalmente una protección contra el fraude o la pérdida de ingresos, (16) no persigue este resultado, pero la disposición es clara y no está atenuada por ninguna exención.

58. En segundo lugar, desde un punto de vista más práctico, entrañaría que el proveedor debe conocer las diferentes normas que rigen los tipos impositivos del IVA en cada Estado miembro en que presta los servicios. Dicha tarea no es en absoluto imposible, pero la realizaría infinitamente mejor el cliente que está obligado a pagar el impuesto en su propio país. Aparte de cualquier otra consideración, se reduce en gran medida el riesgo de errores que exigen rectificaciones gravosas.

59. La incoherencia e inviabilidad evidentes de este aspecto de la legislación pueden deberse al hecho de que, en gran medida, la Directiva no se formuló teniendo presentes las transacciones transfronterizas de autoliquidación. Antes de 1993, el régimen del IVA funcionaba, básicamente, de modo independiente en cada Estado miembro, de modo que las entregas de bienes transfronterizas estaban, en principio, exentas (sin deducción del impuesto soportado) en el Estado miembro de origen y se gravaban al importarse en el Estado miembro de destino. Pese a que los puntos esenciales de todas las disposiciones relativas a los servicios de que se trata en el presente asunto ya existían en la versión de 1977 de la Directiva, el artículo 22, en particular, parece haber sido adoptado para regular las situaciones nacionales en lugar de las transfronterizas. Lleva por título «Obligaciones en régimen interior», en comparación con «Obligaciones formales en las operaciones de importación» del artículo 23. Sin embargo, antes de 1993, las importaciones se efectuaban «en el interior del país», mientras que actualmente se realizan «en el interior de la Comunidad». (17) La referencia al artículo 22, apartado 3, en el artículo 18, apartado 1, letra a), parece haber sido concebida inicialmente desde esta perspectiva. Tales consideraciones militan a favor de una interpretación amplia.

60. En cualquier caso, es obvio –y así lo aceptaron todos en la vista– que las distintas disposiciones aplicables de la Directiva no pueden aplicarse en su totalidad literalmente a circunstancias como las del presente asunto sin que se dé algún resultado absurdo, por ejemplo, como acabo de señalar, que el impuesto se recaude dos veces o que se frustre el mecanismo de autoliquidación. Una u otra disposición deben interpretarse de manera más amplia, y el Tribunal de Justicia debe determinar cuál debe ser esa disposición y qué interpretación debe atribuirse.

61. En lo que respecta al artículo 22, apartado 3, letra b), un extremo está claro: «así como» no puede interpretarse literalmente cuando se factura un solo bien o servicio. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios están gravadas o exentas, no pueden darse ambos supuestos a la vez. Si la entrega de un bien o la prestación de un servicio consta de varios elementos, algunos de los cuales están gravados (quizá con tipos impositivos diferentes) y otros exentos, deben detallarse por separado, pero cada elemento sólo puede estar comprendido en una única

categoría. Sin embargo, muchas facturas se refieren a una sola entrega de bienes o una sola prestación de servicios. En este caso, y en el caso de cada artículo de una factura compleja, es imposible consignar la cuota del impuesto «así como» la exención. Por consiguiente, el artículo 22, apartado 3, letra b), debe interpretarse –en cualquier caso– en el sentido de «el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, o, según sea el caso, las exenciones que procedan».

62. La Comisión es partidaria de esta interpretación y, en las presentes circunstancias, da un paso más al sugerir que la autoliquidación debe equipararse a la exención a tal efecto. Dicha sugerencia, según ha dejado claro la Comisión, se basa en gran medida en la formulación del artículo 22, apartado 3, letra b), aplicable desde el 1 de enero de 2003. (18)

63. Aun cuando resulta evidente que la nueva versión es mucho más que una aclaración de la antigua, no me parece irrazonable la sugerencia incluso con la formulación considerada. Desde el punto de vista del proveedor, una operación de autoliquidación es muy similar, por lo que se refiere a la sujeción al impuesto y al derecho a deducir, a una deducción o devolución del impuesto soportado en virtud del artículo 17, apartado 3, letra b), y, desde el punto de vista del cliente, es comparable a una importación gravada en virtud del artículo 2, apartado 2, con derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra b). Por consiguiente, me inclino por una interpretación del artículo 22, apartado 3, letra b), en el sentido de que, por cada elemento facturado, el proveedor debe consignar el precio sin impuesto y, según sea el caso, bien la cuota exigible del impuesto, o bien la exención o autoliquidación aplicable.

64. Es cierto que podría conseguirse un resultado parecido con una interpretación amplia del artículo 18, apartado 1, de la Directiva, interpretando el artículo 18, apartado 1, letra d), aplicable cuando el cliente está obligado a pagar el impuesto con arreglo al artículo 21, apartado 1, como una excepción en lugar de como un complemento a la norma general del artículo 18, apartado 1, letra a), que exige la posesión de una factura conforme al artículo 22, apartado 3, letra b), cuando el derecho a deducir se fundamenta en el artículo 17, apartado 2, letra a). En tal supuesto, corresponde a cada Estado miembro establecer las formalidades que deben cumplirse y la declaración de la cuota del impuesto no tiene por qué ser una de ellas.

65. Sin embargo, no soy partidario de esta interpretación. El IVA es un ámbito en el que es necesario cierto grado de armonización comunitaria. Pese a que muchos pormenores se dejan, en efecto, a los Estados miembros, no parece lógico tener una norma comunitaria relativa a la deducción del impuesto pagado o abonado «en el interior del país» (19) y normas nacionales para lo que son esencialmente operaciones transfronterizas. Y podría parecer que la supresión total de las operaciones de autoliquidación del ámbito de aplicación del artículo 18, apartado 1, letra a), equivaldría a eliminar la norma comunitaria de que debe conservarse la factura. Como la Comisión ha expresado en la vista en relación con el artículo 22, apartado 3, letra c), el artículo 18, apartado 1, letra d), se refiere más a «cómo» que a «si» deben indicarse los pormenores.

66. Por consiguiente, opino que, en la versión aplicable en el momento pertinente, el artículo 22, apartado 3, letra b), exige al proveedor que consigne, en lo que respecta a cada elemento facturado, el precio sin impuesto y, según sea el caso, bien la cuota exigible del impuesto, o bien la exención o mecanismo de autoliquidación aplicable y que, si se omite cualquiera de tales declaraciones, podrá rechazarse la factura como justificación del derecho del cliente a deducir.

Nombre y dirección del proveedor y descripción de la operación gravada

67. Sin embargo, la versión aplicable del artículo 22, apartado 3, letra b), no exige expresamente ningún otro dato, salvo, en circunstancias especiales entre las que no figuran las del presente asunto, el número de registro del IVA del proveedor y del cliente, así como determinados pormenores relativos a los nuevos medios de transporte.

68. No obstante, la lista de los datos exigidos no es exhaustiva. Los Estados miembros pueden exigir otras declaraciones en la factura. Con arreglo al artículo 22, apartado 8, «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude», siempre que no exista discriminación entre las operaciones interiores y las operaciones intracomunitarias, y que no existan

formalidades relacionadas con el paso de una frontera. La exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva de la Comisión (20) señala que no se consideraba necesario (en dicha fase), armonizar las numerosas y pormenorizadas disposiciones nacionales relativas a la entrega de facturas, y el considerando primero de la exposición de motivos de la Directiva 2001/115 reconoce que «las condiciones actuales impuestas a la facturación enumeradas en el apartado 3 del artículo 22 [...] son relativamente poco numerosas, lo cual deja a los Estados miembros la labor de determinar las condiciones esenciales».

69. En cambio, la Directiva 2001/115 armoniza actualmente de manera íntegra el contenido de la factura a efectos del IVA, con efectos a partir del 1 de enero de 2004. La lista de las declaraciones exigidas con arreglo al artículo 22, apartado 3, letra b), ha sido ampliada de modo considerable, incluidos, entre otros, «el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente» y «el alcance y la naturaleza de los servicios prestados». Además, estos datos son los únicos exigibles. Por tanto, los Estados miembros ya no pueden exigir otros datos a efectos del IVA. (21)

70. En consecuencia, ni el nombre y la dirección del proveedor, ni la descripción de la operación gravada, se encuentran entre las declaraciones que debe indicar la factura con arreglo a la versión de la Directiva aplicable en el momento pertinente. Sin embargo, los Estados miembros pueden exigir la inclusión de éstas y otras declaraciones. Su facultad discrecional a este respecto está exclusivamente supeditada a determinadas salvedades relativas a la libertad de comercio, si bien es evidente que los requisitos adicionales deben, en aras de la seguridad jurídica, promulgarse debidamente antes de su aplicación a supuestos individuales.

71. La importancia de datos como los que se examinan y su contribución al adecuado funcionamiento del régimen del IVA, en particular para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, son manifiestas y se confirman —si es que necesitan confirmación— por su inclusión en la lista de declaraciones obligatorias tras la modificación introducida por la Directiva 2001/115. (22)

72. Exigir una indicación expresa del nombre y la dirección del proveedor, y sin duda del cliente, incluso cuando la factura ya contiene su número de identificación del IVA, puede resultar útil. Aporta un elemento adicional de claridad y, por ejemplo, de existir una errata en el número del IVA, puede contribuir a resolver las dudas existentes en cuanto a la identidad de los sujetos pasivos.

73. La descripción de la operación gravada es evidentemente de gran importancia práctica para determinar qué disposiciones son aplicables. Resulta manifiesto que, al indicarse, la operación gravada deberá definirse correctamente conforme a las categorías de la Directiva, ya que una calificación diferente puede dar lugar a la aplicación de distintas disposiciones de la Directiva y, posiblemente, a diferentes tipos impositivos. Las definiciones que no son exactas a este respecto pueden causar un perjuicio en la aplicación de la Directiva y falsear la competencia.

74. En el presente asunto, la factura indicaba el trabajo de construcción realizado, mientras que las autoridades tributarias estiman que debería haber indicado la cesión de personal para llevar a cabo ese trabajo. Si la descripción de los servicios facturados es incorrecta y, en consecuencia, susceptible de dar lugar a una aplicación incorrecta del IVA, puede legítimamente considerarse, a mi juicio, que la factura no es válida a efectos del IVA conforme a las normas que el Estado miembro haya adoptado a tal efecto. Sin embargo, parece que en el asunto del Sr. Bockemühl las autoridades tributarias pueden haber actuado principalmente por motivos relacionados con el posible fraude de las disposiciones nacionales en materia de Derecho del trabajo y seguridad social. Tales motivos, pese a su importancia evidente, no guardan relación con las normas del IVA y, a mi juicio, no deben considerarse pertinentes para la decisión que ha de adoptarse en el presente asunto.

75. No obstante, considero que la versión aplicable de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros exigir a los proveedores que consignen su nombre y dirección, y que determinen de manera exacta la naturaleza de los bienes o servicios en las facturas utilizadas a efectos del IVA y, en consecuencia, que denieguen al destinatario el derecho a deducir si tales datos no figuran o

son sustancialmente incorrectos.

76. En la sentencia *Jeunehomme*, (23) el Tribunal de Justicia aclaró que «en lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción [...] la Directiva se limita a exigir una factura que contenga determinadas menciones. Los Estados miembros tienen la facultad de establecer menciones suplementarias para garantizar la exacta percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como su control por la Administración fiscal.» (24)

77. Sin embargo, el Tribunal de Justicia advirtió asimismo que «la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de otras indicaciones que las enunciadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva debe limitarse sin embargo a lo que sea necesario para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.» (25) A mi juicio, no existe tal dificultad con datos fundamentales como el nombre y la dirección del proveedor, y la (correcta) descripción de la operación gravada.

Tercera cuestión prejudicial

78. La tercera cuestión prejudicial versa sobre las consecuencias jurídicas de las dificultades de acreditar que la persona que ha expedido la factura es la misma que ha prestado el servicio gravado. De la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional nacional se refiere, en particular, a si la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria o sobre el demandante.

79. Pese a que la Directiva no se ocupa expresamente de la cuestión de la prueba por el sujeto pasivo de su derecho a deducir, coincido tanto con Alemania como con la Comisión en que se puede encontrar de nuevo la respuesta en el artículo 22, apartado 8.

80. Con arreglo a dicha disposición, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. La correcta identificación del proveedor es, sin duda, un elemento útil en este sentido. De ello resulta que, en la versión considerada de la Directiva, los Estados miembros pueden, efectivamente, en caso de duda o cuando existan sospechas de fraude, exigir la prueba de que la persona que emite la factura es la misma persona que ha prestado el servicio. (26) A falta de disposiciones comunitarias, los Estados miembros son competentes para establecer las normas procedimentales que rigen dicha prueba.

81. Sin embargo, como el Tribunal de Justicia ha declarado en la sentencia *Jeunehomme*, (27) las obligaciones impuestas al sujeto pasivo que invoca el derecho a la deducción no deberán hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de dicho derecho. En mi opinión, debe ser así con independencia de si tales obligaciones son de carácter sustantivo o procedimental. Por tanto, incumbe al órgano jurisdiccional nacional aplicar sus propias normas de prueba conforme a dicho requisito.

Conclusión

82. En consecuencia, concluyo que las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof deben responderse del modo siguiente:

«1) Un destinatario de servicios que sea también la persona obligada a pagar el IVA por dichos servicios y a quien se haya exigido el impuesto únicamente podrá ejercer su derecho a la deducción con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), 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, si posee una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3.

2) En la versión de la Directiva aplicable antes del 1 de enero de 2004, el artículo 22, apartado 3, letra b), exige al proveedor que consigne, para cada elemento de la factura, el precio sin impuesto y, según sea el caso, bien la cuota exigible del impuesto, o bien la exención o mecanismo de autoliquidación aplicable. Si se omite cualquiera de tales declaraciones, la factura podrá rechazarse como justificación del derecho del cliente a deducir. El artículo 22, apartado 8, permite

a los Estados miembros exigir a los proveedores que consignen su nombre y dirección y que determinen con exactitud la naturaleza del suministro en las facturas utilizadas a efectos del IVA y, por tanto, denegar al destinatario el derecho a deducir si tales datos no figuran o son sustancialmente incorrectos.

3)Corresponde a los Estados miembros determinar las consecuencias jurídicas de las dificultades de acreditar que la persona que ha expedido la factura es la misma que ha prestado el servicio gravado, siempre que no se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – 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).

3 – Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO P 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

4 – Esta última situación se denomina en ocasiones «autoliquidación» o «traslación tributaria».

5 – Directiva 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).

6 – Directiva 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).

7 – Para determinadas modalidades de prestaciones que no son objeto del presente asunto, el artículo 22, apartado 3, letra b), exige otros datos, incluidos, en particular, los números de registro de IVA nacionales de las dos partes de la transacción.

8 – Directiva 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 015, p. 24). Los Estados miembros adoptarán las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a la Directiva 2001/115 con efectos a partir del 1 de enero de 2004.

9 – En la versión aplicable en el momento pertinente, la expresión «en el interior del país» o su equivalente, que había sido introducida por la Directiva 91/680, parecía hacer referencia a la responsabilidad del proveedor en muchas versiones lingüísticas, entre ellas la inglesa, la francesa, la italiana y la española. Sin embargo, en la versión alemana, la expresión hace referencia al lugar en que el impuesto es debido o abonado, y en la versión neerlandesa, al lugar en que se ha producido la entrega de bienes o la prestación de servicios. 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 entró en vigor el 1 de enero de 1996, ha unificado desde entonces todas las versiones lingüísticas conforme a la alemana. En consecuencia, la versión actual del artículo 17, apartado 2, letra a), es del siguiente tenor: «el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado *dentro del país* por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo» (el subrayado es mío).

10 – Véanse, entre otras, la sentencia de 13 de noviembre de 1990, Marleasing (C?106/89, Rec. p. I?4135), apartado 8, y la sentencia de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C?91/92, Rec. p. I?3325), apartado 26.

11 – Véase la nota 9.

12 – Véase, por ejemplo, B.G.M. Terra y J. Kajus: *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, 1993, Vol. 2, Ch. XI. 4.

13 – Según la definió el Abogado General Sr. Slynn en sus conclusiones presentadas en el

asunto Jeunehomme (sentencia de 14 de julio de 1988, asuntos acumulados C?123/87 y C?330/87, Rec. pp. 4517 y ss., especialmente p. 4534).

14 – Véase la nota 4.

15 – En la versión modificada por la Directiva 2001/115, citada en la nota 8 *supra*, el artículo 22, apartado 3, letra a), ya no exige que al proveedor extender la factura, sino «garantizar la expedición, por ellos mismos, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura».

16 – Véanse las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C?342/87, Rec. p. 4227); de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98, Rec. p. I?6973), y, en particular, de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C?427/98, Rec. p. I?8315).

17 – Véase la definición de «importación» del artículo 7 de la Directiva, en las distintas versiones aplicables.

18 – Véase el punto 13 *supra*.

19 – Y, en virtud de los artículos 17, apartado 2, letra b), y 18, apartado 1, letra b), en lo que respecta a las importaciones.

20 – *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 21; actualmente, el artículo 22, en la Propuesta inicial era el artículo 23.

21 – Véase, asimismo, el párrafo segundo del artículo 22, apartado 8, añadido por la Directiva 2001/115, citado en el punto 15 *supra*.

22 – Su omisión hasta la fecha puede haberse debido sencillamente a la suposición de que cualquier factura comercial debe indicar necesariamente el proveedor y los bienes o servicios, al objeto de utilizarse desde el punto de vista práctico en el comercio habitual.

23 – Citada en la nota 13.

24 – *Ibidem*, apartado 16.

25 – *Ibidem*, apartado 17.

26 – Véase, asimismo, la sentencia de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C?85/95, Rec. p. I?6257), apartado 29. Sin embargo, ha de señalarse que, a partir del 1 de enero de 2004, se prevé expresamente que el proveedor del servicio y el emisor de la factura no tienen por qué ser la misma persona (véase la nota 15 *supra*).

27 – Citada en el punto 77 *supra*.