CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 27 de mayo de 1997 *

1. El Bundesfinanzhof da al Tribunal de Justicia la oportunidad de pronunciarse por primera vez sobre la práctica de la autofacturación, que consiste en que el comprador de un bien o el destinatario de un servicio emita, por sí mismo, la factura de la operación económica cuyo precio debe pagar.

2. Habida cuenta de los efectos jurídicos vinculados al concepto de factura, con arreglo a la normativa comunitaria sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA» o «impuesto»), el reconocimiento de dicho método por el Derecho de algunos Estados miembros debía lógicamente llevar a los órganos jurisdiccionales nacionales a plantearse un interrogante sobre el alcance jurídico de los documentos extendidos y emitidos según las modalidades establecidas por cada uno de ellos. [1]

3. Por consiguiente, es útil determinar si las características de un documento emitido por el deudor del precio, en lugar del acreedor, son suficientemente similares a las de una factura tradicional para que se le reconozca una función idéntica en el marco del sistema común del IVA, siendo así que, según parece, determinadas disposiciones de la Sexta Directiva IVA [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») impiden semejante asimilación.

I. Contexto fáctico y jurídico

A. *Los hechos y el procedimiento nacional*

4. El Sr. B. Langhorst, parte demandante en el procedimiento principal, declaró el volumen de negocios obtenido en 1985 en su explotación agrícola, tras optar, tal como le permite el apartado 4 del artículo 24 de la Umsatzsteuergesetz, en su versión de 1980 (en lo sucesivo, «UStG»), [3] por una tributación a un tipo de gravamen del 7 %, con arreglo a las disposiciones generales de dicha norma, en lugar del 13 %, previsto en la primera frase del apartado 1 de su artículo 24.

* Lengua original: francés.

1 — El Gobierno del Reino Unido, por ejemplo, declaró en el acto de la vista que la práctica de la autofacturación existía en este país antes de que en 1973 se implantara el IVA, fecha en la cual la legislación británica admitió entonces expresamente el principio.

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 — Ley de 26 de noviembre de 1979 sobre la sujeción al impuesto sobre el volumen de negocios (BGBl. 1979 I, p. 1953), modificada por la Ley de 18 de agosto de 1980 (BGBl. 1980 I, pp. 1537, 1543).

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

6. Posteriormente, acudió al Finanzgericht, el cual dictó una sentencia por la que redujo la cuota del impuesto. El Finanzamt interpuso un recurso de «Revision» (recurso de casación) ante el Bundesfinanzhof.

B. *La legislación nacional*

7. El Juez remitente considera que el Finanzgericht calculó correctamente la reducción, pero que, no obstante, podría practicarse la revisión solicitada por el Finanzamt con arreglo a la primera frase del apartado 2 del artículo 14 de la UStG. El apartado 2 de esta disposición establece lo siguiente:

«Si el empresario hubiera indicado separadamente, en una factura correspondiente a una entrega o a otra prestación, una cuota de IVA superior a aquella que adeuda en virtud de la presente Ley, estará obligado a pagar también el exceso de cuota. Si rectifica la cuota del impuesto con respecto al destinatario de la prestación, procederá aplicar el apartado 1 del artículo 17.»

8. La UStG asimila, con algunos requisitos, las notas de abono a las facturas. Así, el apartado 5 del artículo 14 establece:

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

1. El empresario prestador (el destinatario de la nota de abono) deberá estar facultado, con arreglo al apartado 1 anterior, para indicar separadamente la cuota del impuesto en una factura.

2. El autor de la nota de abono y su destinatario deberán estar de acuerdo sobre el hecho de que la entrega o la prestación se satisfaga mediante una nota de abono.

3. La nota de abono deberá contener las indicaciones previstas en la segunda frase del apartado 1 anterior. [4]

4. La nota de abono deberá haberse librado al empresario prestador.

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

9. El Bundesfinanzhof considera necesario interpretar el apartado 2 del artículo 14 de la Ley alemana de conformidad con el Derecho comunitario. [5]

4 — Los puntos 5 y 6 de la segunda frase del apartado 1 indican: «Dichas facturas deberán contener las siguientes menciones:
5. La contraprestación debida por la entrega u otra prestación [...]
6. La cuota del impuesto devengado sobre dicha contraprestación [...]»

5 — Página 3 de la traducción al español de la resolución de remisión.

C. *Las cuestiones prejudiciales y las disposiciones pertinentes de la legislación comunitaria*

10. En consecuencia, plantea al Tribunal de Justicia las tres cuestiones siguientes:

«1) ¿Autoriza la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, a considerar como factura o documento que produce sus efectos [letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Directiva] una nota de abono en el sentido del apartado 5 del artículo 14 de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) de 1980?

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

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

11. El Juez remitente puntualiza que la tercera cuestión sólo se justifica en caso de respuesta negativa a la segunda cuestión. [6]

12. El punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva enumera los deudores del IVA en operaciones de régimen interior. Así, las letras a) y c) establecen que serán deudores del Impuesto:

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

[...]

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

6 — *Ibidem*, pp. 10 y 11.

13. El artículo 22 de la Sexta Directiva establece principalmente las obligaciones de los deudores del IVA en operaciones de régimen interior. El apartado 3 se refiere a la factura y a su contenido. Las letras a) y c) establecen lo siguiente:

«a) los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos [...]

[...]

c) los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.»

II. Sobre las respuestas a las cuestiones prejudiciales

14. Mediante las cuestiones que plantea, el Bundesfinanzhof pretende, fundamentalmente, que se precise:

— por un lado, si una nota de abono emitida por el beneficiario de la entrega de un bien o de la prestación de servicios (en lo sucesivo, «destinatario del bien o del

servicio») puede asimilarse a una factura en el sentido de la Sexta Directiva;

— por otro, si el empresario que haya realizado la operación económica (en lo sucesivo, «empresario» o «destinatario de la nota de abono»), que no haya contradicho el exceso de la cuota del IVA que figura en la nota de abono, puede considerarse, por este motivo, la persona que la ha mencionado y, en consecuencia, su deudor;

— por último, si en el supuesto de que, con arreglo a las pertinentes disposiciones de la Sexta Directiva, antes citadas, el empresario no adeudara el exceso de la cuota del IVA por no podérsele considerar como la persona que la haya mencionado, se admite que invoque dicha disposición para oponerse a la obligación de pagar que se deriva de la Ley alemana.

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial: la asimilación a una factura, en el sentido de la Sexta Directiva, de una nota de abono emitida por el destinatario de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio*

15. El interés que reviste la exacta definición del concepto de factura en el sentido de la Sexta Directiva se debe a la importancia de la función que tiene este documento en la legislación comunitaria sobre el IVA.

16. La factura constituye la justificación de la cuota del IVA que adeuda el operador económico, y sirve, de este modo, a la vez, para el pago de ésta y para la deducción de la satisfecha por el operador anterior. [7]

17. La Sexta Directiva no contiene definición alguna del término «factura» o del de «documento que produzca sus efectos», a que se refieren la letra c) del punto 1 del artículo 21 y la letra a) del apartado 3 del artículo 22, antes citadas. Tras enunciar los requisitos mínimos relativos a las menciones obligatorias que, por su propio objeto, debe contener la factura, [8] la Directiva encomienda a los Estados miembros la tarea de determinar los criterios según los cuales un documento puede producir los efectos de factura. [9]

18. La República Federal de Alemania ejerció esta competencia al adoptar el apartado 5 del artículo 14 de la citada UStG que instituye la nota de abono que motivó las cuestiones prejudiciales.

7 — Letra a) del apartado 1 del artículo 18 de la Sexta Directiva.

8 — La letra b) del apartado 3 del artículo 22 establece, «en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan».

9 — Letra c) del apartado 3 del artículo 22, antes citada.

19. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en dos ocasiones sobre la amplitud de la facultad así concedida a los Estados miembros. [10] En estos dos asuntos este Tribunal ha adoptado una postura favorable a los Estados miembros, reconociéndoles una facultad de apreciación bastante amplia.

20. En la sentencia Jeunehomme y EGI, basándose asimismo en lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva, que confiere a los Estados miembros la facultad de «establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude», el Tribunal de Justicia admitió que un Estado miembro pueda exigir menciones suplementarias en las facturas. [11]

21. En el asunto Reisdorf, el Tribunal de Justicia consideró que los Estados miembros están autorizados «a entender por "factura" no sólo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos y con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros [...]». [12]

22. Sin embargo, el Tribunal de Justicia se cuidó de precisar que el ejercicio de dicha facultad debía ser conforme «a uno de los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, consistente en garantizar la recaudación del IVA y su control por parte de la Administración tributaria». [13]

23. El objetivo así señalado refleja la preocupación que, a mi juicio, debe seguir guiando al Tribunal de Justicia para establecer exigencias en materia de facturación, aunque, contrariamente a los citados asuntos, el criterio del que dependa la calificación aplicable a la nota de abono no guarde relación únicamente con su contenido, sino que se refiera también a la persona que la emite.

24. En el texto de su primera cuestión el Juez remitente se refiere, particularmente, a la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva. Este precepto constituye la referencia lógica del presente asunto porque el litigio que pende ante el órgano jurisdiccional alemán versa sobre una cuota de IVA diferente de la adeudada, por sí sola, en virtud de la operación sujeta al Impuesto. Por consiguiente, el error cometido al consignar la cuota en la nota de abono implicaría que el empresario fuera deudor del impuesto, no ya por su condición de sujeto pasivo en el sentido de la letra a) del punto 1 del artículo 21, sino por su condición de persona que menciona la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos.

25. Observo, no obstante, que dicho precepto, al que se refiere el Juez nacional para situar el contexto jurídico del litigio, apenas

10 — Sentencias de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517), y de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec. p. I-6257).

11 — Sentencia Jeunehomme y EGI, antes citada, apartado 16. No obstante, el apartado 17 puntualiza que dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

12 — Apartado 31.

13 — Sentencia Reisdorf, antes citada, apartado 24. Véase, asimismo, la sentencia Jeunehomme y EGI, antes citada, apartado 17.

tiene utilidad para responder a la primera cuestión, ya que no ofrece indicación alguna que permita pronunciarse sobre si es o no determinante, para reconocer que una nota de abono tiene la cualidad de documento que produce los efectos de una factura, la identidad de la persona que la emite o la extiende.

26. Ahora bien, el objetivo de la presente cuestión prejudicial consiste en determinar si la facultad que la letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros permite considerar factura un documento emitido, no por el empresario, sino por el destinatario del bien o del servicio.

27. Una interpretación literal de la letra a) del apartado 3 del citado artículo 22, que designa al sujeto pasivo como aquella persona a la que corresponde emitir la factura, se opone a que, por un lado, el destinatario del bien o del servicio, que no puede aspirar a tener la condición de sujeto pasivo del IVA controvertido, cumpla la obligación de emisión de la factura y, por otro, a que se permita que el empresario eluda dicha obligación. De seguirse tal interpretación, la nota de abono no sería en absoluto apta para sustituir a la factura.

28. Sin embargo, no soy partidario de tal interpretación, demasiado formal desde mi punto de vista. En efecto, en primer lugar, debe considerarse el objeto perseguido por el legislador al redactar la disposición aplicable para proceder a su interpretación. [14]

29. Dado que, recordémoslo, su objetivo consiste en garantizar la exacta recaudación del impuesto y evitar el fraude, [15] ninguna razón de peso parece impedir que el documento emitido por el destinatario del bien o del servicio produzca los efectos de una factura, siempre que este documento contenga las menciones prescritas para la factura por la Sexta Directiva, [16] y que, en su caso, el destinatario pueda rectificar su contenido.

30. En estas circunstancias, en efecto, mediante el ejercicio que tiene reservado de la facultad de control y rectificación, el empresario sigue siendo la persona que emite la nota de abono, cuya redacción tan sólo confía, de alguna manera, a su cliente. La nota de abono no pierde su función de justificante de los derechos y obligaciones de carácter fiscal del empresario, ya que contiene los mismos datos que la factura tradicional, cuyo contenido puede éste libremente aprobar. De este modo, conserva la responsabilidad de emitir facturas, sea cual fuere su forma y, en definitiva, continúa siendo el verdadero autor.

14 — Si el legislador comunitario de 1977, al igual que el legislador alemán de 1980, no tuvo en cuenta la práctica de la autofacturación en el texto de la disposición, ello se debe, sin duda, a que aún estaba poco extendida.

15 — Punto 22 de las presentes conclusiones.

16 — *Ibidem*, nota 8.

31. Tal como está regulada en el apartado 5 del artículo 14 de la UStG, considero como, por lo demás, todos los Gobiernos que intervienen en este procedimiento y la Comisión, que en la autofacturación concurren los requisitos que permiten asimilar las notas de abono no contradichas a las facturas emitidas por el empresario.

32. El punto 3 del apartado 5 del artículo 14 obliga a hacer constar en la nota de abono las mismas menciones que las prescritas para las facturas, entre las cuales se encuentra la mención de «la contraprestación debida por la entrega u otra prestación [...]» y la de la «cuota del impuesto devengado sobre dicha contraprestación [...]».

33. Una facultad de control por el empresario queda garantizada por lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 14, cuyo punto 2 establece que las partes contratantes deberán estar de acuerdo para utilizar una nota de abono. Recordemos asimismo que, a tenor del punto 4 de dicha norma, «la nota de abono deberá haberse librado al empresario prestador», y que la segunda frase del párrafo segundo indica que «la nota de abono dejará de producir los efectos de una factura si el destinatario contradice la mención de la cuota del impuesto que figura en la misma».

34. Al empresario no le asiste ciertamente, de forma explícita, una facultad de rectificación, pero del derecho que se le reconoce de negar a la nota de abono su valor de factura si contradice su contenido, le otorga, sin embargo, el pleno control sobre la calificación jurídica de este acto, condición suficiente para admitir la asimilación de dicho documento a una factura en el sentido pretendido por la Sexta Directiva.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

35. Son posibles dos interpretaciones de la cuestión planteada.

36. Según una primera interpretación de la cuestión, en sí misma, aclarada por los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión, el Bundesfinanzhof pide al Tribunal de Justicia que puntualice si el hecho de que el empresario haya aceptado, sin contradecirla, una nota de abono equivocada emitida por el destinatario del bien o del servicio permite considerarlo como la persona que ha mencionado en ella la cuota del IVA, a efectos de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva. De una respuesta positiva a esta cuestión el Juez alemán extrae automáticamente la consecuencia de que el empresario es deudor del IVA mencionado en la nota, pero no se plantea ningún interrogante sobre este particular, que considera incontrovertido.

37. La otra interpretación es aquella que da lugar a que la cuestión prejudicial se refiera también a la cuota exacta del IVA —la que

figura en la nota de abono o la correspondiente a la operación sujeta al impuesto— que, en definitiva, el empresario debe abonar.

38. A mi juicio, debe escogerse la primera interpretación. Los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión ponen de relieve que el Bundesfinanzhof no ha sometido el asunto al Tribunal de Justicia para poder apreciar si, con respecto al Derecho comunitario, la primera frase del apartado 2 del artículo 14 de la UStG puede obligar al pago de la cuota del IVA que figura en la factura en lugar de la correspondiente a la operación sujeta al Impuesto. La cuestión se refiere a la influencia de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva en la aplicabilidad a las notas de abono de la primera frase del apartado 2 del citado artículo 14. Ambos preceptos tienen en común el hecho de designar como deudor al autor de la mención de la cuota del IVA. Ahora bien, este extremo, que distingue la nota de abono de la factura, constituye el núcleo de la resolución de remisión.

39. Según el Juez alemán, en efecto, «existen dudas en cuanto a quién debe considerarse responsable de la mención de una cuota del impuesto superior al impuesto devengado [...]: los tratantes de ganado (destinatarios de la prestación) que han emitido las notas de abono, o el demandante (realizador de la prestación), en consideración a que ni procuró que se rectificaran las notas de abono emitidas por los tratantes de ganado ni, basándose en los datos consignados en las notas de abono, expidió a los tratantes de ganado facturas con el desglose de la cuota del impuesto devengado». [17]

40. El Bundesfinanzhof agrega que es «decisivo discernir si es aplicable al demandante la frase primera del apartado 2 del artículo 14 de la UStG 1980», [18] puntualizando que es importante «al interpretar y aplicar la disposición, tomar como base las exigencias de Derecho comunitario que obligan al legislador nacional». [19]

41. En otros términos, considero que se pide al Tribunal de Justicia que declare si las citadas disposiciones de la Sexta Directiva permiten reputar deudor del exceso de la cuota de IVA mencionado en una nota de abono a un empresario que no haya formulado protesta por tal exceso, de la misma forma que sería deudor del exceso mencionado en una factura emitida por él.

42. No obstante, para el caso de que el Tribunal de Justicia no eligiera esta interpretación de los términos en que se le ha sometido el asunto, examinaré el alcance de la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, independientemente de la naturaleza del documento en que consta la mención errónea de la cuota del IVA.

17 — Página 9 de la traducción al español de la resolución de remisión.

18 — *Ibidem*, p. 5, apartado 2 de la parte II.

19 — *Ibidem*, p. 10, parte III.

1. Sobre la condición de deudor del destinatario de una nota de abono que no ha contradicho el importe que figura en dicha nota

43. En principio, el empresario que realiza una operación sujeta al Impuesto adeuda la correspondiente cuota del IVA y, como tal, debe emitir una factura que la mencione. Según la conclusión a que he llegado, [20] en caso de autofacturación se cumple la obligación de emisión cuando concurren los requisitos que permiten la asimilación de la nota de abono a la factura, de manera que la peculiaridad de esta situación en nada modifica la condición de deudor del empresario.

44. No obstante, la situación podría ser distinta cuando, por motivos diversos —fraude o error— la cuota del IVA que figura sobre la nota de abono no corresponda al IVA devengado. En tal supuesto, el Derecho nacional y el Derecho comunitario, parecen limitar el alcance de la asimilación.

45. Si bien la UStG establece claramente el principio de pago, por el empresario, de la cuota del IVA que él menciona en la factura cuando esta cuota sobrepasa aquella que adeudaba inicialmente, nada expresa la Ley cuando, como en el caso de autos, la misma diferencia se refiere al texto de una nota de abono.

46. Por lo demás, la letra de la Sexta Directiva hace surgir una duda sobre el margen de interpretación de que dispone el Juez nacional para exigir del empresario, destinatario de la nota de abono, el pago del exceso. En efecto, la letra c) del punto 1 del artículo 21, que se refiere al supuesto en que, como en el caso de autos, la cuota expresada no corresponda a la operación sujeta al Impuesto, califica de deudor del IVA a toda persona que mencione el impuesto en una factura o en cualquier documento que produzca sus efectos. [21]

47. Ahora bien, en puridad, el destinatario de la nota de abono no ha mencionado, por sí mismo, el exceso de la cuota del IVA en este documento.

48. Por lo tanto, parecería necesario considerar que, si bien el texto de la letra a) del apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva no impide que el empresario conserve su condición de emisor de la nota de abono, la letra de los citados preceptos del artículo 21 exige, en cambio, que el destinatario del bien o del servicio sea el deudor del IVA.

49. Una vez más soy partidario de una interpretación más flexible de la disposición. Al incluir entre los deudores del IVA, además del sujeto pasivo, a la persona que menciona el impuesto en la factura, el objetivo de dicha

20 — Puntos 29 a 31 de las presentes conclusiones.

21 — *Ibidem*, punto 24.

disposición es disuadir del fraude fiscal. Impone a los autores de facturas erróneas o correspondientes a operaciones económicas ficticias la carga del pago del IVA. [22]

50. El objetivo que se pretende alcanzar no justifica una interpretación distinta de la que he propuesto al Tribunal de Justicia para responder a la primera cuestión. Ante una nota de abono inexacta, debe considerarse al empresario, que tiene la facultad de controlar y rectificar su contenido, si no la ha contradicho, como la persona que en ella ha mencionado el impuesto. Por lo tanto, responde de los errores cometidos, los cuales pueden ser reveladores de fraudes.

51. Por otra parte, como todos los Gobiernos que han intervenido en este procedimiento y la Comisión, opino que la respuesta no puede variar en función de que la mención de la cuota del IVA figure en una factura tradicional o en una nota de abono. Si en las circunstancias anteriormente expuestas se asimila una nota de abono a una factura porque el empresario sigue siendo el verdadero emisor de la nota, es natural que sean idénticas las consecuencias jurídicas reconocidas a uno u otro de dichos documentos. De no ser así, la asimilación sería meramente formal y la diferencia de regímenes crearía una discriminación injustificada entre el empresario que, por sí mismo, hubiera emitido sus facturas y el que opta por la práctica de la autofacturación.

22 — Véanse los puntos 10 y 14 de las conclusiones del Abogado General Sr. Mischo en el asunto en el que recayó la sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227).

2. Sobre la obligación de pagar la cuota del IVA mencionada en la factura o en la nota de abono

52. ¿Hay que admitir que, cuando el importe facturado no corresponde, o no corresponde totalmente, a la operación económica sujeta al Impuesto, la obligación de pago de la cuota del IVA se refiere a la integridad de la cuota expresada?

53. Este problema, que, en Derecho comunitario, no exige una respuesta distinta según que el soporte de la mención errónea sea una factura o una nota de abono, se plantea en términos comparables a los que dieron lugar a la sentencia Genius Holding del Tribunal de Justicia, antes citada.

54. En aquel asunto se preguntó al Tribunal de Justicia si la cuota del IVA adeudado exclusivamente por figurar en una factura puede ser tomado en consideración para el ejercicio del derecho de deducción previsto en la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia respondió en sentido negativo al considerar que «[...] el ejercicio del derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se han devengado». [23]

23 — Sentencia Genius Holding, antes citada, apartado 13.

55. Con ánimo de luchar contra el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia decidió así que era necesario determinar el importe del derecho a deducir en función de la operación sujeta al impuesto, lo que equivale a privar a tales facturas de su función de justificante del derecho a deducir cuando no corresponden a ninguna transacción o se apoyan en una base imponible sobreestimada. [24] Por lo tanto, en caso de contradicción entre ambos, el impuesto correspondiente a la operación sujeta al impuesto debe prevalecer sobre el facturado, a fin de impedir el beneficio de una deducción indebida.

56. Según la sentencia Genius Holding, la información contenida en la factura no es equiparable a la realidad de la transacción sujeta al Impuesto, al menos con respecto al ejercicio del derecho a deducir. El mismo problema puede plantearse con motivo del presente asunto, con respecto a la obligación de pago de la cuota del IVA por el deudor. [25]

57. Sobre este particular considero conveniente que la factura conserve su función justificativa. El motivo por el que propongo al Tribunal de Justicia que limite así el alcance de su jurisprudencia no difiere del que le guió en la elaboración de la solución arbitrada en dicho asunto. Se trata de evitar, en cualquier caso, el fraude fiscal.

58. En efecto, permitir que, en caso de diferencia entre la cuota facturada y la cuota resultante de la operación sujeta al Impuesto, la parte errónea de la cuota que figura en la factura neutralice la obligación de pago que se impone a su autor incitaría al fraude.

59. Sobre todo, esta solución haría que la factura fuera inútil y privaría a las autoridades encargadas del control de un documento de referencia que reprodujera la operación económica, sobre cuya base pudieran efectuarse los controles.

60. Por lo demás, es ésta la solución que implícitamente el Tribunal de Justicia consideró en la sentencia Genius Holding, cuando reiteró la facultad de los Estados miembros de «establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe». [26] En otros términos, el principio es que el emisor de una factura que mencione un impuesto indebido debe pagarlo, salvo si puede probar que la cuota expresada no obedece a una intención fraudulenta.

24 — *Ibidem*, apartado 17.

25 — El Bundesfinanzhof expone que la regla del pago íntegro del importe facturado, enunciada en la primera frase del apartado 2 del artículo 14 se basa en «la consideración de que el receptor de la prestación está facultado para deducir como soportado el impuesto que se le repercute desglosado en la factura» y que «por consiguiente, el proyecto del legislador era, evidentemente, compensar, en la cuantía no justificada por prestaciones, la deducción basada en el hecho de que se hubiera indicado una cuota de impuesto demadiado elevada, estableciendo para ello la correspondiente deuda tributaria» (p. 8 de la traducción al español de la resolución de remisión). Por lo tanto, esta disposición se origina en el derecho, reconocido por la jurisprudencia alemana al destinatario del bien o del servicio, «de deducir totalmente la cuota del impuesto desglosada aún cuando esta cuota [supere] la del impuesto sobre el volumen de negocios devengado en función de las operaciones imponibles [...]» (*ibidem*, p. 8), lo cual va en contra de la sentencia Genius Holding.

26 — Sentencia Genius Holding, antes citada, apartado 18.

61. Además, las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva imponen la prioridad dada a la mención expresada en la factura. La sentencia Genius Holding se basa en gran parte en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva relativa al derecho a deducir. [27] En el presente asunto, la disposición cuyo alcance es determinante es la letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva. Es cierto que esta disposición designa al deudor de la cuota del IVA y nada señala directamente sobre la cuota que debe ser ingresada. No obstante, por ser de aplicación a supuestos en los que el IVA no se ha devengado legalmente y en los que la operación económica alegada podría incluso no existir, muestra que la mención que figura en la factura es la única relevante ya que constituye el único medio de referirse a un dato numérico.

62. Atendida la respuesta dada a la segunda cuestión no procede pronunciarse sobre la tercera cuestión prejudicial.

Conclusión

63. En virtud de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas de la siguiente forma:

«1) La letra c) del apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, autoriza a los Estados miembros a entender por "documento que produce los efectos de una factura" una nota de abono emitida por el destinatario de la entrega de un bien o de un servicio, siempre que contenga las menciones prescritas para las facturas por la Sexta Directiva, y que el empresario que haya realizado la operación económica pueda rectificar o contradecir su contenido.

27 — Este precepto establece: «[...] el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido *devengadas o ingresadas* [...]». El subrayado es mío.

2) La letra c) del punto 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, antes citada, permite considerar a la persona que acepta una nota de abono que menciona un Impuesto sobre el Valor Añadido cuya cuota sea superior a la del impuesto devengado, sin poner en duda la cuota así mencionada, como la persona que menciona el Impuesto sobre el Valor Añadido en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos y que, por consiguiente, lo adeuda.»