

|

61996J0361

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 11 de junio 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

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1 Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el país - Obligaciones del sujeto pasivo - Presentación de las facturas o de los documentos de importación - Posibilidad para los Estados miembros de admitir la presentación de duplicados de las facturas o de los documentos de importación en caso de pérdida no imputable al sujeto pasivo - Procedencia - Requisitos

[Directiva 79/1072/CEE del Consejo, art. 3, letra a)]

2 Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el país - Documentos que se deben presentar para obtener la devolución - Principio de no discriminación - Obligación de los Estados miembros de reconocer a los sujetos pasivos, con independencia de su lugar de establecimiento, los medios de prueba admitidos únicamente a los sujetos pasivos establecidos en el territorio nacional

(Tratado CE, art. 6; Directiva 79/1072/CEE del Consejo)

Índice

3 La letra a) del artículo 3 de la Directiva 79/1072, 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro prevea en su Derecho interno la posibilidad de que un sujeto pasivo que no se encuentre establecido en dicho Estado miembro 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 de que se trate, en la medida en que la transacción que origina la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

El Derecho derivado debe respetar los principios generales del Derecho y, en particular, el principio de proporcionalidad. Pues bien, la exclusión de la posibilidad de que un Estado miembro admita una solicitud de devolución en estos casos excepcionales no resulta necesaria para alcanzar el objetivo general perseguido por la Octava Directiva, que es evitar el fraude o la evasión fiscal.

4 En la medida en que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro tenga la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido presentando un duplicado o una fotocopia de la factura cuando ha recibido el original de ésta y después lo ha perdido, sin que dicha pérdida le sea imputable, el principio de no discriminación, enunciado en el artículo 6 del Tratado CE y recordado en el quinto considerando de la Octava Directiva, exige que se reconozca esta misma posibilidad a los sujetos pasivos que no se encuentran establecidos en dicho Estado miembro, cuando la transacción que origina la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

Partes

En el asunto C-361/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

y

Bundesamt für Finanzen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), D.A.O. Edward y J.-P. Puissochet, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, por los Sres. B. Hense, miembro de la dirección de C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, y K.P. Karig, director de la división de impuestos de C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, de Francfort del Meno;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J. Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, representada por la Sra. H. Morin-Hauser, Asesora Fiscal de C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG; del Gobierno alemán, representado por el Sr. E. Röder, y de la Comisión, representada por el Sr. J. Grunwald, expuestas en la vista de 15 de enero de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de febrero de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 29 de agosto de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de noviembre siguiente, el Finanzgericht Köln planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises y el Bundesamt für Finanzen (Agencia Federal Tributaria; en lo sucesivo, «Bundesamt») acerca de la posibilidad de la demandante en el litigio principal de acreditar su derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado mediante la presentación de un duplicado de la factura original perdida, sin que esta circunstancia le sea imputable.

La Octava Directiva

3 El artículo 2 de la Octava Directiva dispone:

«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 que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

4 La letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva precisa:

«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. Los Estados miembros pondrán a disposición de los solicitantes una nota explicativa, en la que figurarán necesariamente los elementos de información mínimos recogidos en el Anexo C.»

5 El Anexo C de la Octava Directiva, titulado «Lista de los elementos de información mínimos que deben figurar en la noticia explicativa» enuncia, en su punto H:

«La solicitud deberá ir acompañada de los originales de las facturas o de los documentos de importación en los que se determinen los totales del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

6 Por último, los apartados 3 y 4 del artículo 7 de la Octava Directiva disponen:

«3. El servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, marcará con su sello cada factura o documento de importación a fin de que no puedan ser nuevamente utilizados en otra solicitud, y los devolverá en el plazo de un mes.

4. Las decisiones relativas a las solicitudes de devolución deberán notificarse en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de presentación, al servicio competente a que se refiere el apartado 3 de estas solicitudes acompañados de todos los documentos requeridos por la presente Directiva para tramitar la solicitud [...].»

La legislación alemana

7 El apartado 9 del artículo 18 de la Umsatzsteuergesetz de 26 de noviembre de 1979 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone:

«Con el fin de simplificar el procedimiento de gestión tributaria, el Bundesminister der Finanzen [Ministro Federal de Hacienda], mediante disposición reglamentaria aprobada con el acuerdo del Bundesrat, no obstante lo dispuesto en el artículo 16 y en los apartados 1 a 4, podrá someter a un procedimiento especial la devolución del impuesto soportado a los empresarios no establecidos en el territorio comprendido dentro del ámbito de aplicación de este tributo. En dicha disposición, se podrá prever que el propio empresario efectúe la autoliquidación.»

8 El Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung de 21 de diciembre de 1979 (Reglamento de Aplicación de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStDV») establece el procedimiento especial de devolución del impuesto soportado. El apartado 1 de su

artículo 61 dispone:

«El empresario solicitará la devolución en el impreso oficial previsto a estos efectos ante el Bundesamt für Finanzen o ante la Delegación de Hacienda determinada con arreglo a la segunda frase del punto 8 del apartado 1 del artículo 5 de la Finanzverwaltungsgesetz [Ley de la Administración Tributaria]. La solicitud se presentará dentro de los seis meses siguientes a la terminación del año natural en que se devengó el derecho a devolución. En su solicitud, el empresario efectuará la autoliquidación. La solicitud equivaldrá a la renuncia contemplada en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley. A la solicitud de devolución se adjuntarán las facturas y los documentos de importación originales.»

9 Por otra parte, el apartado 1 del artículo 163 de la Abgabenordnung de 16 de marzo de 1976 (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO») establece:

«Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no fuere equitativo percibir un impuesto, podrá fijarse su cuantía en un importe inferior, y no tenerse en cuenta para la determinación del impuesto ciertas bases tributarias, que lo aumente. En el Impuesto sobre la Renta se podrá admitir, con el acuerdo del sujeto pasivo, que, determinadas bases tributarias, en la medida en que aumentan la cuantía del impuesto, sólo se tomen en consideración a posteriori y, en la medida en que disminuyen la cuantía del impuesto, que se tomen en consideración anticipadamente. La resolución que acuerde aplicar esta excepción podrá unirse a la liquidación del impuesto.»

10 El apartado 6 del artículo 155 de la AO precisa:

«Las disposiciones relativas a la liquidación del impuesto son aplicables por analogía a la resolución sobre la devolución del impuesto.»

Hechos que originaron el litigio principal

11 La demandante en el litigio principal es una sociedad de capital con domicilio social en Francia. A raíz de la resolución de un contrato de concesión que tenía con Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (en lo sucesivo, «Union Deutsche»), la referida demandante celebró con ésta, en el mes de enero de 1989, un acuerdo por el que se comprometía a pagarle la suma de 3.500.000 DM, más 490.000 DM en concepto de IVA.

12 Según afirma, sin ser contradicha dicha demandante, el original de la factura extendida por Union Deutsche se extravió en el correo cuando fue enviada a un bufete de abogados al que la demandante había encargado reclamar la devolución del IVA ante el Bundesamt.

13 Por tanto, la demandante en el procedimiento principal pidió a Union Deutsche un duplicado de la factura original y, sobre la base de este documento, solicitó al Bundesamt la devolución del IVA. Mediante resolución de 4 de marzo de 1993, el Bundesamt efectuó la liquidación de devoluciones sin acoger dicha solicitud. La mencionada demandante recurrió contra esta resolución ante el Finanzgericht Köln, el cual, mediante sentencia de 3 de julio de 1996, desestimó el recurso por infundado. La demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso de «Revision» contra esta sentencia ante el Bundesfinanzhof, donde el asunto se encuentra pendiente en la actualidad.

14 Antes de que concluyera el procedimiento administrativo relativo a la liquidación de devoluciones, la demandante había solicitado al Bundesamt que le concediera la devolución solicitada mediante una medida de equidad en el sentido del apartado 1 del artículo 163 de la AO. El Bundesamt tampoco acogió esta solicitud en la referida resolución de liquidación de devoluciones, de 4 de marzo de 1993, por considerar que, con arreglo al apartado 1 del artículo 61 del UStDV, el original de la factura se debía adjuntar a la solicitud de devolución. Contra dicha resolución denegatoria, la demandante interpuso un recurso de queja [Beschwerde] ante el

Bundesministerium der Finanzen [Ministerio Federal de Hacienda], el cual, el 7 de junio de 1994, también lo desestimó.

15 A raíz de ello, la demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso ante el Finanzgericht contra la resolución del Bundesamt de no concederle la devolución solicitada mediante una medida de equidad en el sentido del apartado 1 del artículo 163 de la AO. Destaca que la quinta frase del apartado 1 del artículo 61 del UStDV tiene por objeto evitar devoluciones múltiples del IVA. Aducen que en el presente caso hay que excluir la posibilidad de dichas devoluciones múltiples, ya que no cabe duda alguna de que la factura original no ha sido utilizada para obtener la devolución del IVA. En efecto, por una parte, el Bundesamt puede verificar con facilidad que no se presentó a la Administración Tributaria una segunda solicitud de devolución relativa a la misma operación, ya que dicha solicitud debe presentarse, con arreglo a la primera frase de apartado 1 del artículo 61 del UStDV, ante el «Bundesamt für Finanzen o ante la Delegación de Hacienda determinada con arreglo a la segunda frase del punto 8 del apartado 1 del artículo 5 de la Finanzverwaltungsgesetz». Por otra parte, el original ya no puede utilizarse en el futuro para obtener una devolución del IVA, dado que no se presentó una solicitud en el plazo señalado por la segunda frase del artículo 61 del UStDV, a saber, dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural en el que se devengó el derecho a devolución. Por tanto, según la demandante en el procedimiento principal, no existe riesgo alguno de que la aceptación del duplicado lleve a una doble devolución del IVA.

16 En estas circunstancias, la demandante en el procedimiento principal considera que la aplicación estricta de la quinta frase del apartado 1 del artículo 61 del UStDV supone un rigor excesivo, que debe ser corregido por la vía de la equidad. Además, la aplicación estricta de la quinta frase del apartado 1 del artículo 61 del UStDV también es contraria, en su opinión, a los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA consagrados por el Derecho comunitario.

17 El Bundesamt estima que una devolución del IVA, por motivos de equidad, sobre la base de un duplicado sería contraria a la voluntad de los autores del UStDV. Como se desprende de la quinta frase del apartado 1 del artículo 61 del UStDV, únicamente la presentación del original de la factura permite excluir con certeza la posibilidad de devoluciones múltiples del IVA. El Bundesamt destaca, además, que la quinta frase del apartado 1 del artículo 61 del UStDV concuerda con el artículo 3 de la Octava Directiva.

18 El Finanzgericht observa, por otra parte, que el Bundesministerium der Finanzen basó su resolución denegatoria en que la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva no admite ninguna excepción a la obligación de adjuntar el original de la factura a la solicitud de devolución, ni siquiera por razones de equidad cuando la pérdida del original no es imputable al sujeto pasivo que solicita la devolución.

19 El órgano jurisdiccional remitente señala que, según una interpretación literal de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva, la presentación de los documentos originales es una necesidad absoluta para la que en ninguna circunstancia puede admitirse una excepción. Añade que tal interpretación es conforme con el objetivo de la letra a) del artículo 3 de impedir que se obtengan de modo abusivo devoluciones múltiples del IVA. Ahora bien, este riesgo, en su opinión, es mayor en el caso de solicitudes presentadas por empresarios establecidos en otro Estado miembro. A este respecto destaca que la obligación que, con arreglo al apartado 3 del artículo 7 de la Octava Directiva, tiene el servicio competente de marcar con su sello cada factura o documento de importación a fin de que no puedan ser nuevamente utilizados en otra solicitud, así como la obligación, prevista en el apartado 4 del artículo 7, de resolver sobre la solicitud de devolución en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de presentación de los documentos requeridos, pueden indicar que el procedimiento de devolución fue concebido conscientemente como un procedimiento simplificado, en el que la exigencia de celeridad y seguridad en la ejecución prima sobre la exigencia de rectitud objetiva del resultado.

20 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si dicha interpretación de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva no es contraria al principio de neutralidad del IVA enunciado en el décimo considerando de dicha Directiva, así como al principio de no discriminación consagrado tanto por el artículo 95 del Tratado CE como por el quinto considerando de la referida Directiva, en la medida en que, cuando un empresario establecido en Alemania ha recibido el original de una factura y lo pierde posteriormente sin que se le pueda imputar la pérdida, dicho empresario puede deducir el IVA soportado mediante la presentación de un duplicado o una fotocopia de la factura y disfrutar de este modo de un trato equitativo sobre la base de la cantidad que figura en el duplicado o la fotocopia.

21 Según el Finanzgericht es posible, por tanto, que la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva debiera interpretarse en el sentido de que define las normas básicas relativas al derecho a devolución del IVA, dejando a los Estados miembros un margen de apreciación respecto de los requisitos que deben reunirse para gozar de él y, en particular, los medios de prueba que puedan aportarse o, también, que esta disposición prevea, por regla general, la presentación de documentos originales, pero autorice a los Estados miembros a apartarse de ella en situaciones excepcionales, en particular cuando, como ocurre en el caso de autos, la pérdida del original no sea imputable al empresario establecido en otro Estado miembro; o, incluso, que exija que se tengan en cuenta los duplicados cuando, como en el presente caso, la negativa a aceptarlos coloca al empresario establecido en otro Estado miembro en una situación desfavorable en relación con un empresario establecido en el Estado miembro de referencia.

22 Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que el presente caso está íntimamente ligado al asunto Reisdorf, que en aquella época estaba pendiente ante el Tribunal de Justicia (sentencia de 5 de diciembre de 1996, C-85/95, Rec. p. I-6257), relativo a si la deducción del IVA soportado por un empresario establecido en el Estado miembro de que se trate depende o no de la posesión del documento original.

23 En estas circunstancias, el Finanzgericht resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«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?»

Sobre la primera cuestión

24 En primer lugar, debe señalarse que la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva dispone expresamente que, para tener derecho a la devolución del IVA soportado, todo sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro de que se trate deberá «presentar [...] una solicitud [...] a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación». El Anexo C de dicha Directiva, que establece la lista de los elementos de información mínimos que deben figurar en la noticia explicativa que los Estados miembros ponen a disposición de los sujetos pasivos que solicitan la devolución, confirma, en el punto H, que «la solicitud deberá ir acompañada de los originales de las facturas o de los documentos de importación en los que se determinen los totales del Impuesto sobre el Valor Añadido».

25 La obligación de adjuntar el documento original a la solicitud de devolución también se desprende del apartado 3 del artículo 7 de la Octava Directiva, según el cual «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 [...]».

26 De las disposiciones antes citadas se deduce que la solicitud de devolución presentada, con arreglo a la Octava Directiva, por un sujeto pasivo que no se encuentre establecido en el Estado miembro de que se trata debe ir acompañada, en principio, de los originales de las facturas o de los documentos de importación en los que figuran la cuantía del IVA cuya devolución se solicita.

27 Es preciso observar, a continuación, que las disposiciones antes citadas difieren de la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), disposiciones en las que, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 22 de la sentencia Reisdorf, antes citada, se vincula normalmente el ejercicio del derecho a deducción a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de referencia, se considere que produce los efectos de la factura.

28 Esta diferencia en la redacción corresponde al objetivo general de la Octava Directiva, enunciado en su sexto considerando, de luchar contra «ciertas formas de fraude o de evasión fiscal», así como al objetivo perseguido, en particular, por el apartado 3 del artículo 7 de dicha Directiva, consistente en impedir que un empresario que no está establecido en el Estado miembro de referencia pueda utilizar nuevamente la factura o el documento de importación para otras solicitudes de devolución.

29 No obstante, la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva no puede interpretarse en el sentido de que excluya la posibilidad de que un Estado miembro admita tal solicitud de devolución en casos excepcionales en los que no exista ninguna duda de que la transacción en la que se basa la solicitud tuvo lugar, en los que la pérdida de la factura o del documento de importación no sea imputable al sujeto pasivo y en los que exista constancia de que, habida cuenta de las circunstancias, no hay riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

30 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se infiere que el Derecho derivado debe respetar los principios generales del Derecho y, en particular, el principio de proporcionalidad (en este sentido, véase la sentencia de 5 de julio de 1977, *Bela-Mühle*, 114/76, Rec. p. 1211, apartados 5 a 7). Pues bien, la exclusión de tal posibilidad no resulta necesaria en este caso para evitar el fraude o la evasión fiscal.

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro prevea en su Derecho interno la posibilidad de que un sujeto pasivo que no se encuentra establecido en dicho Estado miembro 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 de que se trate, en la medida en que la transacción que originó la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

Sobre la segunda cuestión

32 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en la medida en que un sujeto pasivo que se encuentre establecido en un Estado miembro tiene la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura cuando ha recibido el original de ésta y después lo ha perdido, sin que dicha pérdida le sea imputable, los principios de no discriminación y de neutralidad del IVA exigen que se reconozca también tal posibilidad a los sujetos pasivos que no están establecidos en el referido Estado miembro.

33 Debe señalarse que, según la resolución de remisión, cuando un empresario establecido en Alemania ha recibido el original de una factura y después lo pierde, sin que dicha pérdida le sea imputable, tal empresario puede deducirse el IVA soportado mediante la presentación de un duplicado o una fotocopia de la factura y disfrutar de un trato equitativo sobre la base de la cantidad que figura en el duplicado o la fotocopia.

34 Es preciso destacar, además, que con arreglo al principio de no discriminación enunciado en el artículo 6 del Tratado CE, el quinto considerando de la Octava Directiva recuerda expresamente que ésta «no debe concluir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos». No obstante, según jurisprudencia reiterada, una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véase, en especial, la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 30).

35 A este respecto, el Gobierno alemán alega que la imposibilidad de aplicar una excepción a la obligación de adjuntar el documento original en caso de pérdida no imputable de éste se justifica por el riesgo de un uso abusivo de documentos no originales en las demandas de devolución del IVA presentadas por sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de que se trate, respecto a los cuales, a diferencia de los sujetos pasivos establecidos en dicho Estado, no puede efectuarse por los servicios competentes una verificación de los libros y de la gestión y para los que la tramitación de las solicitudes de asistencia administrativa entre los Estados miembros es, por lo general, lenta y poco eficaz.

36 *En cualquier caso, dichas razones no pueden justificar un trato diferente de los sujetos pasivos en función de que estén establecidos o no en el Estado miembro de que se trate cuando la transacción que origina la solicitud de devolución ha tenido lugar, la pérdida de la factura o del documento de importación no es imputable al sujeto pasivo y no existe el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.*

37 *En la medida en que, en una situación como la descrita anteriormente, el principio de no discriminación exige que un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de que se trate tenga la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura en las mismas condiciones que un sujeto que se encuentre establecido en dicho Estado, no es necesario examinar la segunda cuestión a la luz del principio de neutralidad del IVA.*

38 *Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que en la medida en que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro tenga la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura cuando ha recibido el original de ésta y después lo ha perdido, sin que dicha pérdida le sea imputable, el principio de no discriminación, enunciado en el artículo 6 del Tratado y recordado en el quinto considerando de la Octava Directiva, exige que se reconozca esta misma posibilidad a los sujetos pasivos que no se encuentran establecidos en dicho Estado miembro, cuando la transacción que origina la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.*

Decisión sobre las costas

Costas

39 *Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln mediante resolución de 29 de agosto de 1996, declara:

40 *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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro prevea en su Derecho interno la posibilidad de que un sujeto pasivo que no se encuentre establecido en dicho Estado miembro 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 de que se trate, en la medida en que la transacción que origina la solicitud haya*

tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

41 En la medida en que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro tenga la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura cuando ha recibido el original de ésta y después lo ha perdido, sin que dicha pérdida le sea imputable, el principio de no discriminación, enunciado en el artículo 6 del Tratado CE y recordado en el quinto considerando de la Octava Directiva, exige que se reconozca esta misma posibilidad a los sujetos pasivos que no se encuentran establecidos en dicho Estado miembro, cuando la transacción que origina la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.