

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de julio de 2015

Asunto: C-209/14

Partes: *NLB Leasing d.o.o. y República de Eslovenia.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Entrega de bienes o prestación de servicios — Contrato de arrendamiento financiero — Restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un contrato de arrendamiento financiero — Concepto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” — Derecho del arrendador a la reducción de la base imponible — Doble imposición — Prestaciones distintas — Principio de neutralidad fiscal».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En febrero de 2008, la mercantil “NLB”, en calidad de prestamista, y “Domino ING, d.o.o.” (“Domino”), en calidad de prestatario, celebraron dos contratos de préstamo a corto plazo para uso determinado, así como diversos acuerdos de cooperación comercial. Los contratos estipulaban, en particular, que los préstamos concedidos por “NLB” a “Domino” tenían como finalidad la adquisición de inmuebles para la construcción de viviendas y que “NLB” podría proceder, si lo deseaba, a la financiación de la construcción de dichas viviendas. Tras otorgarse dichos préstamos, Domino adquirió inmuebles de entidades no vinculadas con las entidades prestamista y prestataria.

En abril de 2009, “NLB” y “Domino” celebraron dos nuevos contratos relativos a una operación de venta y cesión posterior al antiguo propietario mediante un arrendamiento financiero (*sale and lease back*). A raíz de la celebración de dos contratos de compraventa, “NLB” se convirtió en propietaria de los inmuebles que “Domino” había adquirido anteriormente. Por otro lado, se comprometió al mismo tiempo a ceder dichos inmuebles en arrendamiento a “Domino”, durante algunos meses, mediante dos contratos de arrendamiento financiero.

Sin perjuicio de los contratos de cooperación comercial celebrados con anterioridad entre ambas sociedades, los contratos de arrendamiento financiero establecían que, antes de su vencimiento, “Domino” debería elegir entre las tres opciones siguientes: prorrogar la duración de los contratos, devolver los inmuebles a “NLB”, o, por último, ejercer las opciones de compra de que disponía sobre dichos inmuebles, abonando en ese momento la totalidad de los plazos que debía a “NLB”.

Al celebrar los contratos de arrendamiento financiero, “NLB” abonó el IVA sobre la cantidad correspondiente a la totalidad de los plazos mensuales, incluidas las opciones de compra concedidas a ésta. No obstante, al vencer los contratos de arrendamiento financiero, “Domino” no había abonado la totalidad de los plazos que debía a “NLB”, lo que dio lugar a que esta última entidad, tal y como preveían los citados contratos, recuperase la posesión de los inmuebles objeto del arrendamiento financiero. En julio de 2010, “NLB” vendió dichos inmuebles como terreno edificable, a la sociedad “Sava IP, d.o.o.” (“Sava IP”) declarando el IVA vinculado con dicha transmisión.

A raíz del incumplimiento de las obligaciones que incumbían a “Domino” en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, “NLB” solicitó la regularización del importe del IVA declarado hasta el valor de las opciones de compra previstas en los contratos.

A este respecto, “NLB” y “Domino” elaboraron, con arreglo a los términos de los contratos de arrendamiento financiero, una liquidación final en cuya virtud “NLB” abonó a “Domino” una cantidad correspondiente a la diferencia entre, por un lado, la plusvalía realizada gracias al precio obtenido durante la venta de los inmuebles a “Sava IP”, y, por otro lado, las cantidades no abonadas por “Domino”, incluidas las opciones de compra.

“NLB” dedujo del precio de venta de los inmuebles en cuestión un importe correspondiente a la cantidad, en primer lugar, del IVA que había abonado durante dicha cesión, en segundo lugar, de los plazos relativos a las opciones de compra aún no pagados por “Domino”, y por último, en tercer lugar, de los plazos mensuales que Domino continuaba, por otra parte, debiendo a “NLB”. A continuación, abonó el saldo restante a “Domino”. Acto seguido, “NLB” envió a “Domino” dos notas de adeudo por un importe correspondiente a los plazos relativos a las opciones de compra, y de ese modo procedió a la anulación de dichos plazos.

Mediante resolución de 5 de junio de 2012, las autoridades tributarias eslovenas denegaron la solicitud de “NLB” de disminuir el importe del IVA abonado por dicha sociedad con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero al estimar que las dos notas de adeudo no constituían un fundamento válido para disminuir la base imponible de dicha sociedad. Consideraron que dichos contratos no habían sido rescindidos, y que la recuperación de los inmuebles por NLB no constituye un supuesto de restitución en el sentido del artículo 39, apartado 2, de la ZDDV-1, que transpone en el Derecho esloveno el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En opinión de dichas autoridades, el arrendador asumió la función de un acreedor y vendió los inmuebles por cuenta del arrendatario a “Sava IP”.

NLB impugnó la resolución de la administración tributaria eslovena interponiendo, sucesivamente, un recurso administrativo ante el Ministerio de Hacienda, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional de primera instancia competente. Ambos recursos fueron desestimados.

En su recurso de casación, “NLB” sostuvo que la administración tributaria y el órgano jurisdiccional de primera instancia interpretaron erróneamente el artículo 39 de la ZDDV-1 y el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

En su opinión, la restitución de los inmuebles, que llevó a cabo “Domino” debido al incumplimiento de sus obligaciones contractuales, se corresponde con uno de los supuestos contemplados en las mencionadas disposiciones. “NLB” alegó también que, si no se admitiera que puede reducir su base impositiva en un contexto como el del asunto principal, se violaría el principio de neutralidad fiscal en cuanto abonó el IVA por segunda vez al ceder los inmuebles a una tercera sociedad.

En estas circunstancias, el *Vrhovno sodišče* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, ¿debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que la restitución al arrendador de la posesión de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero, como consecuencia del incumplimiento del arrendatario de sus obligaciones de pago, con vistas a su posterior venta y ejecución de las demás obligaciones contractuales estipuladas en dicho contrato a partir de la fecha en que sean exigibles todas las cuotas del arrendamiento financiero, constituye un supuesto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” tras la operación en cuyo marco la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente?
2. ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que el importe de dos opciones de compra, que constituye una parte sustancial del importe total debido en virtud de unos contratos de arrendamiento financiero, abonado por el arrendatario al arrendador de manera que, como consecuencia del incumplimiento parcial de las obligaciones de pago, éste recupera la posesión del objeto del arrendamiento financiero, lo revende a un tercero y abona la plusvalía de dicha venta al arrendatario, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra, debe considerarse un pago en ejecución del contrato y una entrega de bienes y, en cuanto tal, sujeto al IVA, o un pago relativo a un servicio de arrendamiento o a la puesta a disposición de un inmueble (estando la contrapartida sujeta al IVA en cuanto tal, a elección de los sujetos pasivos), o una indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato, abonada para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento del arrendatario, sin guardar relación directa con una prestación de servicios a título oneroso y, en cuanto tal, no sujeta al IVA?
3. Si se responde a la segunda cuestión en el sentido de que se trata de un pago relativo a una entrega de un bien y a una ejecución contractual, ¿se opone el principio de neutralidad del IVA a que el arrendador haya abonado dos veces el IVA repercutido, es decir, una primera vez con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero (incluido el importe de las opciones de compra que constituye la mayor parte del valor contractual), y una segunda vez como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario, con ocasión de la (re)venta del inmueble a un tercero, incluso aunque la carga del IVA derivada de esta segunda entrega recaer sobre el arrendatario en virtud de la liquidación final?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De acuerdo con lo previsto en el artículo 267 del TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un supuesto de hecho determinado, de tal modo que, en un supuesto como el planteado, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar las calificaciones jurídicas necesarias para resolver el litigio principal. Ahora bien, corresponde al Tribunal proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación.

En el ejercicio de dicha competencia, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que de su jurisprudencia previa en torno a la distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios se desprende que el contrato de arrendamiento operativo ha de distinguirse del contrato de arrendamiento financiero, caracterizándose este último por se transmiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal. El hecho de que la transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de contrato de arrendamiento financiero.

En virtud de lo anterior, en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de la propiedad al arrendatario al término de dicho contrato, o que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho inmueble, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión.

Al margen de la naturaleza jurídica de la citada operación, al hacer referencia a la primera cuestión planteada, el Tribunal de Justicia recuerda que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

Ahora bien, la base imponible del sujeto pasivo no puede reducirse cuando, en las condiciones previstas en el contrato, dicho sujeto pasivo ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, el beneficiario de dicha prestación ya no es deudor ante el sujeto pasivo del precio convenido. Esto último conduce al Tribunal a manifestar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le adeuda el precio convenido.

Por lo que se refiere a la tercera cuestión prejudicial planteada, el tribunal hace depender la sujeción al IVA de la cesión del contrato de arrendamiento financiero a un tercero, de que nos encontremos ante un negocio jurídico indisoluble del inicial o, por el contrario, de que quepa identificar dos negocios jurídicos diferentes. Cuando se comprueba que no puede estimarse que las citadas operaciones forman una “prestación única”, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que dichas transacciones sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA, es decir, por la celebración de contratos de arrendamiento financiero y con ocasión de la reventa del inmueble a un tercero.

3. Fallo

Los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que,

en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.

El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.

El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (respecto al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

