

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA SÉPTIMA) DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-235/21

Partes: Raiffeisen *Leasing* y Republika Slovenija

Síntesis: IVA– Directiva 2006/112/CE – Artículo 203 – Contrato de venta y arrendamiento financiero – Persona deudora del pago del IVA – Contratos de *Sale & Lease back*–Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura–principio de neutralidad y antiformalismo en relación con el ejercicio del derecho a la deducción.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta sentencia del Tribunal de Justicia constituye la respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Eslovenia, en el contexto de una controversia entre la entidad Raiffeisen *Leasing* y la administración tributaria eslovena en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con motivo de contratos de arrendamiento financiero de una serie de inmuebles.

En particular, el referido litigio se plantea en relación con operaciones realizadas por la sociedad RED d.o.o., propietaria de un terreno y un edificio de viviendas en Rožna dolina, en el término municipal de Liubliana (Eslovenia). Esta sociedad pretendía construir nuevos edificios en dicho terreno, de suerte tal que, el 19 de noviembre de 2007, RED celebró con Raiffeisen *Leasing* un contrato de venta y arrendamiento financiero (*sale-and-lease back*). A tenor de ese contrato, Raiffeisen *Leasing* se obligaba a comprar el terreno por un precio y RED, a abonar a Raiffeisen *Leasing* las cuotas mensuales del arrendamiento finan-

ciero hasta el reembolso íntegro del valor del terreno y de los edificios de nueva construcción, esto es, un importe de 1 294 786,56 euros (en lo sucesivo, «contrato de venta y arrendamiento financiero»). El contrato indicaba un importe de la cuota del IVA de 110 056,86 euros.

La entidad eslovena Raiffeisen *Leasing* no emitió a RED ninguna factura en virtud del contrato de arrendamiento financiero y no declaró ni abonó el IVA. RED reclamó su derecho a la deducción del IVA en virtud de ese contrato, alegando que tal contrato constituía una factura.

El 22 de noviembre de 2007, las partes contratantes firmaron el contrato de compraventa del terreno (en lo sucesivo, «contrato de compraventa»), en el cual se fijó un precio de venta con IVA. RED emitió a Raiffeisen *Leasing* una factura que incluía el IVA. En ese mismo mes (noviembre de 2007), Raiffeisen *Leasing* ejercitó su derecho a la deducción del IVA correspondiente al contrato de compraventa. No obstante, la entidad RED no cumplió en el plazo señalado las obligaciones previstas en el contrato de arrendamiento financiero, de manera que las partes resolvieron ese contrato el 21 de octubre de 2011. Ulteriormente, Raiffeisen *Leasing* vendió el terreno a un tercero por un precio que incluía el IVA.

El 25 de julio de 2014, se notificó a RED una resolución de la autoridad tributaria eslovena por la que se denegaba su petición de deducción del IVA sobre la base de dicho contrato. Puesto que con la citada resolución de la autoridad tributaria quedaba descartado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, Raiffeisen *Leasing* obtuvo el derecho a reducir, mediante regularización, la cuota del IVA devengado. Sin embargo, la autoridad tributaria determinó que esta sociedad no había abonado el IVA durante el período comprendido entre el 3 de enero de 2008 y el 25 de julio de 2014 y, por consiguiente, ordenó a Raiffeisen *Leasing* el pago de intereses sobre la deuda tributaria por un importe de 50 571,88 euros.

Por lo que respecta a la operación objeto del contrato de compraventa, la autoridad tributaria eslovena consideró que estaba exenta del IVA. Habida cuenta de que las partes del contrato de compraventa no habían presentado la declaración tributaria que permite optar por la sujeción al IVA de la operación de que se trata, la autoridad tributaria estimó que no podían acogerse al derecho a la deducción, independientemente de que se hubiera emitido una factura en la que figuraba una cuota del IVA, que no se había devengado. Como resultado, se practicó a Raiffeisen *Leasing* una liquidación complementaria del IVA por valor de 44 200 euros, más los intereses por importe de 11 841,97 euros.

En opinión de la autoridad tributaria, el hecho de que Raiffeisen *Leasing* vendiera posteriormente el terreno carece de pertinencia, ya que a esta venta se le aplicó el IVA.

Después de haber agotado la vía administrativa, Raiffeisen *Leasing* recurrió ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Eslovenia, que desestimó el recurso. Raiffeisen *Leasing* interpuso entonces un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de tal Estado miembro. Este último órgano jurisdiccional puso de relieve en este contexto que, de con-

formidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la obligación de abonar el IVA como consecuencia de la emisión de una factura que lo mencione puede nacer incluso si la factura no contiene algunos datos cuya mención exige la Directiva 2006/112, en particular, en caso de que no se indique el lugar de prestación de los servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Staderco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartados 26 y 27). Asimismo, el Tribunal Supremo de Eslovenia consideró que un contrato, como operación sujeta al Derecho de obligaciones, puede distinguirse de una factura y constituye únicamente la base jurídica de la operación sujeta al IVA, mientras que la factura debe emitirse en el momento en que se produzca el hecho que genera la obligación de pagar el IVA.

A la vista de tales circunstancias, el Tribunal Supremo de Eslovenia consideró necesario que el TJUE se pronunciara sobre la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112 y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es necesario que un contrato escrito contenga todas las menciones prescritas para una factura en el capítulo 3 («Facturación») [del título XI] de la Directiva [2006/112] para poder considerarlo «factura» en el sentido del artículo 203 de [esta Directiva]?

En caso de respuesta negativa:

2) ¿Cuáles son las indicaciones o las circunstancias en virtud de las cuales, en cualquier caso, un contrato escrito puede tener (asimismo) la consideración de factura que genera la obligación de pagar el IVA en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112]?

O, más concretamente,

3) ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112] un contrato escrito, celebrado por dos sujetos pasivos del IVA, que tiene por objeto una entrega de bienes o una prestación de servicios, cuando de dicho contrato se desprenda una voluntad expresa y objetivamente reconocible del vendedor o del prestador de servicios, en calidad de parte contratante, de emitir una factura relativa a una operación concreta, que permita al adquirente presumir razonablemente que puede deducir, sobre la base de la misma, el IVA soportado?»

2. Comentario

A través de esta sentencia, el TJUE básicamente trata de responder a la cuestión de si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, y, en caso afirmativo, cuáles son los ele-

mentos que ese contrato debe recoger obligatoriamente para que pueda considerarse una factura.

Asimismo, la cuestión prejudicial planteada requiere que se dilucide, en esencia, si es pertinente, a este respecto, examinar si del citado contrato se desprende objetivamente la voluntad del vendedor o del prestador de servicios que, como en el caso de una factura, permita generar en el comprador la convicción de que, sobre la base del propio contrato, podrá deducir el IVA soportado.

A efectos de responder a las cuestiones planteadas, el Tribunal de Justicia comenzó señalando que le corresponde al deudor del IVA mencionado en una factura la expedición de la misma, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 26 y jurisprudencia citada].

En segundo lugar, el TJUE se refirió a la finalidad de los arts. 203 y 206 de la Directiva 2006/112, a efectos de fijar el marco regulatorio aplicable. Por un lado, indicó que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 27 y jurisprudencia citada]; por otro lado, el artículo 226 de la Directiva 2006/112, responde a la finalidad de que, con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura, las administraciones tributarias puedan verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 27).

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia trajo a colación el principio fundamental de neutralidad del IVA, el cual exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. De esta forma, el TJUE considera que siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 42 y jurisprudencia citada).

Recuerda el TJUE en este punto su jurisprudencia precedente donde declaró que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112 si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 43).

No obstante, el Tribunal de Justicia matizó, siguiendo las conclusiones del Abogado General en los puntos 41 y 45 de las mismas, que el objetivo del artículo 203 de la Directiva 2006/112 pasa por eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, de suerte que éste puede evitarse cuando la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA, independientemente de si el IVA se ha consignado en un documento que lleve el encabezamiento «Factura» o en otro documento, como, por ejemplo, un contrato celebrado por las partes. En esta misma línea, el TJUE señaló que para que un documento (contrato) pueda reconocerse como factura, en el sentido del artículo 203 de esta Directiva, tal documento deberá, por una parte, mencionar el IVA y, por otra, contener los datos a los que se hace referencia en las disposiciones del título XI, capítulo 3, sección 4, titulada «*Contenido de las facturas*», de la citada Directiva que sean necesarios para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA. En este sentido, suponiendo que el documento de que se trate sea un contrato, no es pertinente examinar si de él se desprende objetivamente la voluntad de las partes contratantes de que sea una factura que pueda generar en una de las partes la convicción de que, sobre la base de ese contrato, podrá deducir el IVA soportado.

El Tribunal de Justicia considera que corresponde al órgano jurisdiccional remitente (TS de Eslovenia) apreciar, en el contexto del conjunto de las circunstancias pertinentes del asunto que es objeto del litigio principal y, en particular, del conjunto de los términos del contrato de venta y arrendamiento financiero, si este contiene efectivamente los datos necesarios en el caso de autos para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA. En relación con el hecho de que, en el asunto objeto del litigio principal, el contrato de venta y arrendamiento financiero indicaba el importe de la cuota del IVA, pero no el tipo impositivo, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si dicho tipo podía deducirse del contrato.

A la vista de todo lo razonado, el TJUE respondió a las cuestiones prejudiciales planteadas declarando que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En suma, estamos ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia donde se apela a un enfoque anti-formalista sobre los condicionantes documentales que permiten ejercitar el derecho de deducción del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal que impregna toda la regulación y mecánica aplicativa de este impuesto.

Los tribunales españoles también se han posicionado en la misma línea anti-formalista, a partir de una interpretación de la normativa doméstica del IVA a la luz del principio de neutralidad fiscal en los términos resultantes de la propia jurisprudencia del TJUE. La AN (SAN de 16 de marzo 2022) ha admitido la utilización de un acta notarial como documento que permite considerar cumplida la reclamación del acreedor al deudor en relación con cobros de facturas pendientes, a los efectos de proceder a la modificación de la base imponible del IVA respecto de créditos incobrables.