

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087488

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 29 de septiembre de 2022

Sala 7.^a

Asunto n.º C-235/21

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales de facturas. Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura. Contrato de venta y arrendamiento financiero. El órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si un contrato únicamente puede ser considerado una factura, en el sentido del art. 203 de la Directiva 2006/112, cuando de él se desprenda objetivamente la voluntad, expresada claramente por las partes, de asimilarlo a una factura relativa a una operación determinada, de forma que permita generar razonablemente en el adquirente la convicción de que, sobre la base de dicho contrato, podrá deducir el IVA soportado. El principio fundamental de neutralidad del IVA 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. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 art. 226, 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. Para que pueda reconocerse como factura, en el sentido del art. 203 de esta Directiva, un documento deberá, por una parte, mencionar el IVA y, por otra, contener los datos a los que se hace referencia en las disposiciones relativas al «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. Como 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. Así el TJUE resuelve que el art.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.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 203, 218 a 220, 226, 227 y 229.

PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-235/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia), mediante resolución de 17 de marzo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de abril de 2021, en el procedimiento entre

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

y

Republika Slovenija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Passer, Presidente de Sala, y el Sr. F. Biltgen y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., por el Sr. A. Cankar, odvetnik;
– en nombre de la Republika Slovenija, por la Sra. A. Vran, en calidad de agente;
– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia, U. Babovič y A. Kraner, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2022,
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (en lo sucesivo, «Raiffeisen Leasing»), y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El título IV («Hecho imponible») de la Directiva 2006/112 incluye el capítulo 1, titulado «Entrega de bienes».

4. El artículo 14 de esta Directiva, que figura en dicho capítulo 1, establece:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

[...]».

5. El título XI («Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo») de la citada Directiva incluye el capítulo 1, titulado «Obligación de pago», cuya sección 1 tiene por objeto los «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público».

6. El artículo 203 de la misma Directiva, que figura en dicha sección, dispone lo siguiente:
«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

7. El capítulo 3 («Facturación») del citado título XI de la Directiva 2006/112 incluye la sección 2, titulada «Concepto de factura», que contiene los artículos 218 y 219, la sección 3, titulada «Expedición de facturas», que comprende los artículos 220 a 225, y la sección 4, titulada «Contenido de las facturas», que abarca los artículos 226 a 231.

8. El artículo 218 de esta Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.»

9. El artículo 219 de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.»

10. El artículo 220 de la misma Directiva dispone:

«Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;

[...]».

11. A tenor de lo dispuesto por el artículo 226 de la Directiva 2006/112:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

9) el tipo de IVA aplicado;

10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;

[...]».

12. El artículo 227 de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán exigir a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y que efectúen en él las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, que indiquen el número de identificación a efectos del IVA del adquirente o del destinatario, contemplado en el artículo 214, en casos distintos de los mencionados en el punto 4) del artículo 226.»

13. El artículo 229 de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Los Estados miembros no exigirán que las facturas estén firmadas.»

El derecho esloveno

14. A tenor de lo dispuesto por el artículo 67 del zakon o davku na dodano vrednost — ZDDV-1 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; Uradni list RS, n.º 117/06, de 16 de noviembre de 2006), en su redacción aplicable al litigio principal:

«Para ejercer el derecho a la deducción del IVA, el sujeto pasivo deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) para las deducciones en virtud del artículo 63, apartado 1, letra a), de la presente Ley, en lo que respecta al suministro de bienes o a la prestación de servicios, el sujeto pasivo deberá disponer de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 80.a a 84.a de la presente Ley;

[...]».

15. El artículo 76 de esta Ley prevé:

«1. Deberá abonar el IVA:

[...]

9) cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

16. El artículo 81, apartado 8, de la citada Ley dispone:

«A efectos de la presente Ley, se considerarán facturas todos los documentos en papel o en forma electrónica que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 80.a a 84.a de la presente Ley.»

17. En el artículo 82 de la misma Ley se enumeran los datos que el sujeto pasivo deberá indicar en la factura, y en el artículo 83, los que deberá indicar en la factura simplificada.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18. La sociedad RED d.o.o. era 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. 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 financiero 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.

19. 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.

20. 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.

21. En noviembre de 2007, Raiffeisen Leasing ejerció su derecho a la deducción del IVA correspondiente al contrato de compraventa.

22. Dado que RED no cumplió en el plazo señalado las obligaciones previstas en el contrato de arrendamiento financiero, 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.

23. 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.

24. Por lo que respecta a la operación objeto del contrato de compraventa, la autoridad tributaria consideró que estaba exenta del IVA.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Después de haber agotado la vía administrativa, Raiffeisen Leasing recurrió ante el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia), que desestimó el recurso. Raiffeisen Leasing interpuso entonces un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia).

29. Ese órgano jurisdiccional recuerda que, de conformidad 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, Stedeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartados 26 y 27).

30. Dicho esto, el órgano jurisdiccional remitente sostiene 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.

31. Por consiguiente, ese órgano jurisdiccional desea que se dilucide si un contrato únicamente puede ser considerado una factura, en el sentido del artículo 203 de la Directiva 2006/112, cuando de él se desprenda objetivamente la voluntad, expresada claramente por las partes, de asimilarlo a una factura relativa a una operación determinada, de forma que permita generar razonablemente en el adquirente la convicción de que, sobre la base de dicho contrato, podrá deducir el IVA soportado.

32. En estas circunstancias, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

33. Mediante estas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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 elementos que ese contrato debe recoger obligatoriamente para que pueda considerarse una factura.

34. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente desea 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.

35. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado, por una parte, que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, 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].

36. 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].

37. A efectos del artículo 226 de la Directiva 2006/112, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las Administraciones tributarias 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 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 27).

38. Por otra parte, el principio fundamental de neutralidad del IVA 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. En consecuencia, 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 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 42 y jurisprudencia citada).

39. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 43).

40. Sin duda, la relación entre, por una parte, la existencia y la regularidad de una factura y, por otra, el derecho a la deducción del IVA no es automática, en el sentido de que, en primer lugar, ese derecho está, en principio, vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trate y, en segundo lugar, el ejercicio del derecho a la deducción no se extiende a un impuesto que se debe exclusivamente porque se menciona en una factura (véase, en este sentido, el auto de 4 de julio de 2013, Menidzherski biznes reshena, C-572/11, no publicado, EU:C:2013:456, apartados 19 y 20).

41. No obstante, en la medida en que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia y como señaló, fundamentalmente, el Abogado General en los puntos 41 y 45 de sus conclusiones, el objetivo del artículo 203 de la Directiva 2006/112 es eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, este 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.

42. Por lo tanto, para que pueda reconocerse como factura, en el sentido del artículo 203 de esta Directiva, un 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.

43. A este respecto, 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.

44. Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente 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.

45. 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.

46. Habida cuenta de todas las consideraciones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas 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.

Costas

47. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

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 impuesto sobre el valor añadido en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.