

Asunto C-235/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

12 de abril de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Supremo de la República de Eslovenia)

Fecha de la resolución de remisión:

17 de marzo de 2021

Parte recurrente:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Parte recurrida:

Republika Slovenija (República de Eslovenia)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación interpuesto en el marco de un procedimiento contencioso-administrativo; impuesto sobre el valor añadido (IVA); Directiva 2006/112/CE del Consejo; calificación de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario como factura a efectos de la declaración y la deducción de IVA; menciones esenciales que el contrato debe contener para poder ser considerado como factura.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión; artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

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 IVA para poder considerarlo «factura» en el sentido del artículo 203 de la Directiva IVA?

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 IVA?

O, más concretamente,

3. ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva IVA 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?

Disposiciones de Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, en particular el artículo 203, así como los artículos 63, 178, 218 y del 226 al 230

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon o davku na dodano vrednost (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDV-1»), artículos 67, 76 y del 82 al 84.a

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente en casación, la sociedad Raiffeisen leasing, d.o.o. (en lo sucesivo, «Raiffeisen leasing») celebró con la sociedad RED, d.o.o. (en lo sucesivo, «RED»), un contrato de arrendamiento financiero y un contrato de compraventa inmobiliaria (operación de *sale-and-lease back*).
- 2 RED era propietaria de un terreno sobre el que se levantaba un viejo edificio de viviendas en Rožna dolina. Pretendía construir un nuevo edificio sobre dicho terreno. Con el fin de obtener los recursos financieros necesarios, las partes pactaron, en el marco de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario celebrado el 19 de noviembre de 2007 (en lo sucesivo, «contrato»), que Raiffeisen leasing compraría a RED el inmueble, esta abonaría a continuación las cuotas de arrendamiento hasta reembolsar un importe igual al valor de los terrenos existentes y de los edificios de nueva construcción (1 294 786,56 euros). Dicho

- contrato indicaba además la cuota del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por un importe de 110 056,86 euros.
- 3 Raiffeisen leasing no emitió a su contraparte RED ninguna factura (específica) sobre la base del contrato ni declaró ni pagó el IVA. Sobre la base de este mismo contrato, RED ejercitó su derecho a la deducción del IVA, como si el contrato constituyera una factura, que incluyó en su declaración del IVA.
 - 4 En este contexto, tal como habían pactado, las dos sociedades celebraron tres días después un contrato de compraventa con fecha de 22 de noviembre de 2007 (en lo sucesivo, «contrato de compraventa») cuyo objeto eran el terreno y el edificio antiguo. Las dos sociedades pactaron un precio que incluía el IVA, y RED, además, emitió a Raiffeisen leasing una factura que incluía el IVA.
 - 5 En noviembre de 2007, Raiffeisen leasing, recurrente en casación, ejercitó su derecho a la deducción del IVA al amparo del contrato de compraventa.
 - 6 Dado que RED no había cumplido sus obligaciones dentro del plazo fijado, casi cuatro años después, esto es, el 21 de febrero de 2011, el contrato quedó resuelto de mutuo acuerdo. A continuación, Raiffeisen leasing revendió el inmueble a otro adquirente por un precio que incluía el IVA.
 - 7 El 25 de julio de 2014, se notificó a RED una decisión definitiva mediante la que se le denegaba el derecho a la deducción del IVA sobre la base del contrato.
 - 8 En el marco de un procedimiento de inspección tributaria, se comprobó (liquidación tributaria de primera y de segunda instancia) que Raiffeisen leasing 1) debió contabilizar el IVA en concepto del contrato y 2) no debió ejercer su derecho a deducción al amparo del contrato de compraventa.
 - 9 Sobre el punto 1): la Finančna uprava Republike Slovenije (Administración Tributaria de la República de Eslovenia; en lo sucesivo, «FURS») basó la exigibilidad del IVA en el artículo 76, apartado 1, punto 9, de la Zakon o davku na dodano vrednost (Ley relativa a impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDV-1»), a tenor del cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura». A su juicio, el contrato, que contiene la mención del valor junto a la cuota del IVA, tenía sustancialmente el contenido de una factura, sobre cuya base RED podía ejercer su derecho a deducción del IVA. En tal momento nació también, pues, la obligación de pago del IVA.
 - 10 A continuación, la FURS adoptó una decisión mediante la que denegó a RED el derecho a la deducción del IVA sobre la base del contrato. En tal fecha, Raiffeisen leasing había adquirido, pues, el derecho a la reducción (rectificación) de la declaración del IVA, puesto que con la citada decisión de la FURS desaparecía el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. No obstante, entretanto (desde el 3 de enero de 2008 al 25 de julio de 2014) transcurrió un período de tiempo en el que Raiffeisen leasing estaba obligada, en opinión de la FURS, a declarar el IVA, cosa

que no hizo. Con respecto al período mencionado, la FURS aplicó los intereses correspondientes a una deuda fiscal por un importe de 50 571,88 euros.

- 11 Sobre el punto 2): en opinión de la FURS, la operación resultante del contrato de compraventa está exenta *ex lege* del IVA, puesto que el artículo 44, apartado 7, de la ZDDV-1, dispone de que «estarán exentas del IVA la entrega de edificios o de partes de edificios, así como de los terrenos en que estos se levanten, a menos que la entrega se produzca antes de la primera ocupación o de la primera utilización de los edificios o partes de los edificios, o que la entrega se efectúe antes de la expiración de un plazo de dos años contado a partir del comienzo de la primera utilización o de la primera ocupación». Las partes contratantes no presentaron ante la autoridad tributaria la declaración tributaria que permite optar por la sujeción al IVA de una operación, al amparo del artículo 45 de la ZDDV-1. En consecuencia, no se podía invocar ningún derecho a deducción, aunque se emitió una factura que recogía (indebidamente) el IVA. Por tanto, la FURS practicó una liquidación complementaria del IVA por importe de 44 200,00 euros, más los intereses por importe de 11 841,97 euros. A este respecto, a juicio de la FURS, carece de relevancia el hecho de que a continuación (tras la resolución del contrato) el inmueble haya sido vendido a otro adquirente mediante una operación sujeta al IVA. La operación resultante del contrato de compraventa estaba exenta del IVA y los acontecimientos posteriores carecen de relevancia al respecto.
- 12 En el marco de un procedimiento administrativo, el Ministerio de Hacienda desestimó la reclamación interpuesta por la recurrente por infundada y confirmó la decisión de la FURS como autoridad de primera instancia.
- 13 Raiffeisen leasing interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) por motivos sustancialmente idénticos a los expuestos en la decisión de la FURS y del Ministerio de Hacienda, como autoridad de segunda instancia.
- 14 Así pues, Raiffeisen leasing presentó una solicitud de autorización para recurrir en casación la sentencia del Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), que fue parcialmente estimada por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo), el cual admitió el recurso de casación mediante auto de 20 de mayo de 2020, en particular con el fin de responder, entre otras, a una cuestión jurídica relevante: «¿Cuándo puede considerarse que un negocio bilateral (contrato) constituye una factura en el sentido de la [ZDDV-1] y de la Directiva [del IVA]»? Partiendo de esta base, dicha sociedad interpuso un recurso de casación, sobre cuyo fondo debe pronunciarse ahora el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo).

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 15 La parte recurrida, al considerar que el contrato en cuestión constituía asimismo una factura que recogía la mención del IVA, declaró que la recurrente en casación estaba obligada a pagar este impuesto, de conformidad con el artículo 76, apartado 1, punto 9, de la ZDDV-1, cosa que no hizo en el ejercicio pertinente.

- 16 A este respecto, es importante señalar que la recurrente en casación no consideraba que el contrato en cuestión constituyese una factura en el sentido de la ZDDV-1 y de la Directiva IVA y que, en cambio, por su parte, la otra parte contratante, [la sociedad] RED, utilizó o, más precisamente, intentó utilizar el contrato como factura para proceder a la deducción del IVA.
- 17 En la sentencia impugnada, el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) también consideró que la tesis de la recurrida era sustancialmente correcta. La recurrente también impugna en el marco del recurso de casación, de forma circunstanciada, la calificación de dicho contrato como factura, calificación de la que, a su juicio, nace la obligación de pagar el IVA en virtud de la disposición legislativa antes citada. Rechazó que fuera posible considerar el contrato celebrado como una factura, al sostener que el propio contrato no presentaba todos los elementos esenciales de una factura (pues no se mencionan en él ni la cuota del IVA ni la fecha en que se produjo la entrega de los bienes) y que, por tanto, no se cumplían los requisitos formales que permitirían a la contraparte contractual, RED, ejercitar el derecho correspondiente al IVA soportado, de suerte que no existía riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales. A juicio de la recurrente en casación, mediante el contrato se comprometió simplemente a entregar a la contraparte el bien inmueble, del que no disponía todavía en el momento de la celebración del contrato (y que, por otro lado, adquirió solo tres días después), por lo que el contrato, en cuanto tal, no dio lugar a la entrega de un bien inmueble. De las consideraciones que preceden se desprende que no era el propósito de la recurrente que el contrato pudiera servir de factura puesto que, en el supuesto de que hubiera pretendido emitir una factura, la habría emitido con todos los elementos prescritos por la ZDDV-1. Así pues, rechaza la tesis de la recurrida y del Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) según la cual el contrato puede tener la consideración de factura por el solo hecho de que menciona el objeto de la entrega, la base imponible y el importe. A juicio de la recurrente en casación, tal tesis es arbitraria, en la medida en que de ella podría deducirse la posibilidad de considerar como factura (en cuanto fundamento de una carga del IVA) cualquier oferta (contrato) en la que aparezcan únicamente dichos elementos.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 18 En el presente asunto, la controversia afecta únicamente a la parte relativa a la obligación del pago del IVA sobre la base de una factura emitida supuestamente representada por el contrato escrito celebrado entre la recurrente en casación, Raiffeisen leasing, y su contraparte contractual, RED, el 19 de noviembre de 2007, en el que se mencionaba además la cuota del IVA (por importe de 110 056,86 euros). Se plantea la cuestión de la interpretación del nacimiento de la obligación de pago del IVA, que se basa en el hecho de que quien emitió la factura mencionó en la misma el IVA, tal como disponen el artículo 203 de la Directiva IVA y el artículo 76, apartado 1, punto 9, de la ZDDV-1, que transpuso dicho artículo de la Directiva al ordenamiento jurídico de la República de

Eslovenia en términos idénticos. La correcta interpretación de la disposición de la ZDDV-1 depende, pues, por completo de la correcta interpretación de la disposición de la Directiva de que se trata.

- 19 La citada obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva IVA es, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia»), independiente de la existencia real de una operación sujeta al impuesto, en tanto su eventual falta no sea rectificadora en las condiciones establecidas en dicha Directiva (véase, por ejemplo, la sentencia de 31 de enero de 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). El objetivo de esta disposición, en el marco de la garantía de la eficacia y de la neutralidad del sistema del IVA, es evitar que se produzca un riesgo de pérdida de ingresos fiscales mientras el destinatario de una factura, que recoja un IVA no adeudado, pueda utilizar dicha factura para ejercitar su derecho a deducción (véase, en tal sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 29).
- 20 Para que nazca dicha obligación del pago del IVA, es necesario, pues, partir de la constatación de que se ha emitido una factura en el sentido establecido en la Directiva IVA y en la ZDDV-1. En tanto esta última no haya sido emitida, no podrá nacer, lógicamente la obligación de pago del IVA. A este respecto, resulta pertinente la disposición del artículo 218 de la Directiva IVA, el cual establece que, a efectos de dicha Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en formato electrónico que cumpla las condiciones determinadas por tal capítulo (capítulo 3, «Facturación»). Esta disposición de la Directiva IVA fue transpuesta mediante el artículo 81, apartado 8, de la ZDDV-1.
- 21 A este respecto, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) se pregunta no obstante si un documento que no recoja todas las menciones obligatorias que la factura debe recoger con arreglo a los artículos 226 a 230 de la Directiva IVA (artículos 82 a 84 de la ZDDV-1) puede dar lugar al nacimiento de la obligación de pago del IVA a cargo de la persona que ha emitido dicho documento, o cuáles son las menciones idóneas, en cualquier caso, para fundamentar la existencia de una factura y de la obligación de pago del IVA de conformidad con el artículo 203 de dicha Directiva.
- 22 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la Directiva IVA admite que la obligación establecida en el artículo 203 nazca también en el supuesto de que la factura no contenga todas las menciones exigidas por dicha Directiva en sus artículos 226 y siguientes. Según la jurisprudencia desarrollada hasta la fecha, cabe admitir que nace una obligación de pago del IVA en virtud de la emisión de una factura que recoja la cuota del mismo, aun cuando la propia factura no contenga alguna de las menciones prescritas por la Directiva IVA, por ejemplo, cuando no se indique el lugar de prestación de los servicios objeto de la factura, en la medida en que ello carece de relevancia a efectos del nacimiento de la deuda tributaria de que se trata (sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartado 26 y siguientes). Esta

interpretación viene corroborada además por la jurisprudencia de otros Estados miembros de la Unión Europea [véase, por ejemplo, la sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) de 17 de febrero de 2011, V R 39/09].

- 23 Asimismo, de una interpretación literal del artículo 203 de la Directiva IVA se desprende que el nacimiento de dicha obligación está supeditado a la existencia de una factura en la que se mencione el IVA, sin que tal disposición de la Directiva IVA haga referencia expresa al cumplimiento de todos los requisitos formales de la factura, tal como se prevé para el ejercicio del derecho a deducción en caso de entrega de bienes o de prestación de servicios por otro sujeto pasivo en el sentido del artículo 178, letra a), de la Directiva IVA. A esta conclusión también se llega recurriendo a una interpretación teleológica, puesto que el nacimiento de la obligación sobre la (única) base de la emisión de una factura que mencione el IVA, de conformidad con el artículo 203 de la Directiva IVA, tiene por objeto prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que podría derivarse de la utilización de tal documento como fundamento del ejercicio del derecho a deducción por otro sujeto pasivo. Resultaría contrario a la finalidad de esta disposición permitir al emisor de dicha factura sustraerse a la obligación en cuestión simplemente no mencionando en la misma uno de los elementos prescritos. En efecto, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales deriva del solo hecho de que el documento contenga los elementos esenciales de una factura a efectos del IVA, creando así la aparente posibilidad de que un beneficiario se base en dicho documento para deducir el IVA soportado indicado en la misma [así lo afirma expresamente el Bundesfinanzhof en su sentencia de 17 de febrero de 2011, V R 39/09, apartado 24].
- 24 Para que nazca la obligación de pagar el IVA en virtud del hecho de que una determinada persona ha emitido una factura, no parece, pues, necesario que la factura esté expresamente identificada como tal y que contenga todas las menciones prescritas en la Directiva IVA (por ejemplo, en el artículo 226 de la Directiva IVA).
- 25 Resulta, pues, correcta la interpretación según la cual, para que nazca la obligación prevista en el artículo 203 de la Directiva IVA, basta con que del documento se desprenda la voluntad expresa y objetivamente reconocible del emisor de emitir una factura relativa a una operación específica, que permita a su destinatario presumir razonablemente que, sobre la base de la misma, puede deducir el IVA soportado. Los elementos que por regla general lo permiten son la mención del emisor y del destinatario de la factura, la descripción de la operación y el valor de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios, del cual resulte el importe del IVA adeudado por el destinatario (véase, asimismo, en este sentido, la sentencia del Bundesfinanzhof de 19 de noviembre de 2014, V R 29/14). A lo anterior se pueden añadir también otros elementos y circunstancias, lo cual deberá comprobarse caso por caso. En particular, en el marco de esa apreciación, ello podrá derivarse también de otros documentos a los que haga referencia tal documento (factura) o de los que se disponga en relación con el

mismo [véase, asimismo, en tal sentido, la jurisprudencia del Bundesfinanzhof expresada, por ejemplo, en su sentencia de 26 de junio de 2019, XI R 5/18, DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, apartado 28].

- 26 Sin embargo, la interpretación que acaba de exponerse requiere, en el presente asunto, que se aclare además la cuestión de si y en qué condiciones un contrato escrito celebrado entre dos partes, que tiene por objeto una operación imponible a efectos del IVA (por ejemplo, una entrega de bienes o una prestación de servicios), puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva IVA.
- 27 A tal fin, es necesario partir del presupuesto de que el contrato, en cuanto negocio jurídico obligacional, puede diferenciarse de una factura en la medida en que puede representar meramente la base jurídica de la operación sujeta al IVA y de que, en virtud de él, el vendedor o el prestador de servicios estará obligado, de conformidad con la Directiva IVA (o de la ZDDV-1], a emitir una factura en el momento en que se produzca el devengo del impuesto (véase, por ejemplo, el artículo 63 de la Directiva IVA). De igual modo, los elementos esenciales que permiten clasificar el documento como factura pueden coincidir con los elementos esenciales que deben aparecer en el contrato de entrega de bienes o de prestación de servicios (*essentialia negotii*). El mero hecho de que el contrato mencione a las partes contratantes y que se definan el objeto del propio contrato y el valor contractual de la entrega de bienes y de la prestación de servicios, con indicación de la cuota del IVA, no puede implicar de suyo, pues, que dicho contrato constituya siempre una factura en el sentido de la Directiva IVA o de la ZDDV-1. En efecto, la mención de la cuota del IVA en el propio contrato es relevante precisamente para garantizar la claridad de la relación contractual y del importe de la contraprestación adeudada, puesto que, a falta de especificación de la obligación de pago del IVA en un importe determinado, deberá considerarse, según la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la República de Eslovenia, que el impuesto ya está incluido en el importe contractual indicado.
- 28 A la luz de las consideraciones antes expuestas, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) se pregunta si un contrato puede constituir una factura, en el sentido del artículo 203 de la Directiva IVA, únicamente cuando de él 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 específica, que pueda llevar al adquirente a presumir razonablemente que puede deducir, sobre la base de la misma, el IVA soportado. Podrá llegarse a tal conclusión sobre la base de una cláusula contractual expresa que lo estipule con claridad (por ejemplo, que el contrato vale como factura) o quizá también en el supuesto de que las circunstancias del negocio jurídico y las características del propio contrato revelen elementos claramente identificables de los que se desprenda que, sobre la base de tal contrato, no se preveía la emisión de una factura como documento específico. Por consiguiente, a la luz de las consideraciones que preceden, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo) se pregunta si resulta correcto interpretar el artículo 203 de la Directiva en el sentido

de que solo en los casos indicados el contrato celebrado puede considerarse (también) una factura que contiene la mención del IVA, de la cual nazca la obligación de pago de este impuesto en virtud del artículo 203 de la Directiva IVA (artículo 76, apartado 1, punto 9, de la ZDDV-1).

- 29 Dado que la respuesta a la pregunta de si dicho contrato puede tener la consideración de factura depende de la correcta interpretación del artículo 203 de la Directiva IVA, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo), en su condición de órgano jurisdiccional supremo de la República de Eslovenia, está obligado a plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión de interpretación de la citada Directiva.

DOCUMENTO DE TRABAJO