



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 12 de octubre de 2017\*

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Efecto directo — Base imponible — Reducción en caso de anulación, rescisión o resolución — Reducción en caso de impago total o parcial — Distinción — Contrato de leasing financiero resuelto por impago de las cuotas»

En el asunto C-404/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría), mediante resolución de 8 de julio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de julio de 2016, en el procedimiento entre

**Lombard Ingatlan Lízing Zrt.**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Lombard Ingatlan Lízing Zrt., por el Sr. Cs. Tordai, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. A. M. Pálffy y el Sr. M. Z. Fehér, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. V. Bottka y A. Sipos y por la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

\* Lengua de procedimiento: húngaro.

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 90, apartados 1 y 2, 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (en lo sucesivo, «Lombard») y la Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Apelaciones de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Apelaciones») relativo a la negativa de esta última a admitir la rectificación de facturas efectuadas por Lombard para obtener una reducción de la base del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), como consecuencia de la resolución de varios contratos de leasing financiero debido al incumplimiento contractual de los arrendatarios en el leasing.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El artículo 73 de la Directiva IVA establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»
- 4 El artículo 90 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»
- 5 El artículo 273 de la misma Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

### **Derecho húngaro**

- 6 El artículo 77 de la általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, relativa al impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión aplicable al litigio principal, establecía lo siguiente:

«(1) En el supuesto de entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes, se reducirá *a posteriori* la base imponible en el valor de la contrapartida que se reembolse o que deba reembolsarse a quien tenga derecho a percibirla cuando con posterioridad a la ejecución de la operación,

- a) en caso de invalidez de la operación:
  - aa) se haya reestablecido la situación existente con anterioridad a la conclusión de la operación, o
  - ab) se haya declarado que la operación ha surtido efectos durante el período anterior a la adopción de la resolución por la que se declara su invalidez, o
  - ac) la operación haya sido declarada válida mediante la eliminación de una ventaja desproporcionada;
- b) en caso de ejecución defectuosa de la operación:
  - ba) se ejercite unilateralmente el derecho de resolución, o
  - bb) se obtenga una reducción del precio.

(2) También se reducirá *a posteriori* la base imponible cuando:

- a) a causa de la no ejecución se devuelva la cantidad adelantada;
- b) en el momento de la devolución de envases retornables se reembolse la cantidad entregada en concepto de depósito.

(3) La base imponible podrá reducirse *a posteriori* cuando tras la ejecución se produzca una reducción del precio, con arreglo al artículo 71, apartado 1, letras a) y b).»

- 7 El mecanismo de autocorrección constituye el objeto del artículo 49 de la adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de procedimiento general tributario), cuyos párrafos 1 y 3 están redactados en los siguientes términos:

«(1) Mediante una declaración del propio sujeto pasivo, éste podrá corregir el impuesto, la base imponible del impuesto —exceptuando los tributos que gravan actos jurídicos documentados o las tasas públicas— y las ayudas presupuestarias, tanto si ya han sido objeto de determinación como si están pendientes de ella. En el supuesto de que el sujeto pasivo, antes del inicio de una inspección de la autoridad tributaria, advierta que no ha calculado con arreglo a Derecho el impuesto, la base imponible o las ayudas presupuestarias, o cuando su declaración presente errores en relación con la base o la cuantía del impuesto o de las ayudas presupuestarias como consecuencia de errores de cálculo o de pluma, podrá modificar su declaración a través de la autocorrección. No se considerará autocorrección el supuesto en el que el sujeto pasivo presente su declaración con retraso y no pueda justificar éste, o cuando la autoridad tributaria rechace su solicitud de prórroga. No podrá realizarse la autocorrección en caso de que el sujeto pasivo se haya acogido con arreglo a Derecho a las posibilidades de opción reconocidas por ley y desee realizar un cambio en las mismas a través de una autocorrección. El sujeto pasivo podrá hacer valer posteriormente ventajas fiscales o beneficiarse de ellas a través de una autocorrección.

[...]

(3) A través de la autocorrección podrá corregirse la base imponible, el impuesto y las ayudas presupuestarias con arreglo a las normas vigentes en el momento en que nació la obligación, dentro del plazo de prescripción establecido legalmente para determinar el impuesto y en relación con el período impositivo correspondiente al impuesto que debe ser corregido. La autocorrección comprenderá la determinación de la base imponible, del impuesto o de las ayudas presupuestarias que se ponen posteriormente en conocimiento y, cuando así lo disponga la ley, del suplemento por autocorrección; la declaración y pago simultáneo de la base imponible corregida, del impuesto corregido, de las ayudas presupuestarias o del suplemento o, en su caso, la solicitud de las ayudas presupuestarias o de la reducción del impuesto. No se considerará autocorrección el supuesto en el que deba corregirse el impuesto sobre el valor añadido como consecuencia de la modificación de una resolución de la autoridad aduanera por la que se determina el impuesto sobre bienes importados. En caso de que la autoridad aduanera modifique posteriormente su resolución por la que se determina el impuesto sobre bienes importados, deberá regularizarse la modificación en la declaración correspondiente al mes en que se produjo el pago.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 8 Lombard, sociedad húngara que ofrece servicios de financiación, celebró tres contratos de leasing financiero con transmisión firme de propiedad sobre distintos bienes inmuebles. En la fecha de la entrega de la posesión de los bienes, en abril de 2006, febrero de 2007 y mayo de 2008, respectivamente, la sociedad facturó la totalidad de las cuotas, IVA incluido, a los arrendatarios en el leasing, momento en el que nació su obligación de pago del IVA.
- 9 En noviembre de 2007, diciembre de 2008 y noviembre de 2009, Lombard resolvió los contratos de leasing financiero en cuestión por impago parcial de los importes adeudados y recuperó los bienes objeto del leasing. En consecuencia, durante los años 2010 y 2011, Lombard emitió facturas rectificativas en las que redujo la base imponible en relación con las facturas iniciales y dedujo la diferencia del IVA a pagar resultante de esta operación en relación con los meses de febrero, marzo y mayo de 2011.
- 10 Durante un control de las declaraciones de IVA correspondientes al período que comprendía los meses de enero a julio de 2011, la autoridad tributaria de primer grado puso de manifiesto diferencias a cargo de Lombard, impuso una multa y calculó intereses de demora.
- 11 La Dirección de Apelaciones, en un procedimiento incoado a instancia de Lombard, confirmó esta resolución, indicando que, con arreglo al artículo 77 de la Ley del IVA, en su versión aplicable al litigio principal, la reducción de la base imponible sólo habría sido posible mediante una autocorrección. Afirmaba que esta exigencia es conforme con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA por cuanto esta disposición confía a los Estados miembros la posibilidad de determinar las condiciones en las que se reduce la base imponible. Sostenía, asimismo que, en cualquier caso, podía considerarse que la resolución de un contrato por impago o retraso en el pago del mismo constituye un caso de impago en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, que permite a los Estados miembros excluir la reducción de la base imponible en tal caso.
- 12 En el recurso interpuesto contra la resolución de la Dirección de Apelaciones, Lombard sostiene que, en caso de resolución de un contrato de entrega de bienes, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA no permite a los Estados miembros denegar el derecho a la reducción de la base imponible. En efecto, Lombard afirma que, para la aplicación de esta disposición, que, además, considera provista de efecto directo, carece de pertinencia la causa de resolución de los contratos en cuestión, a saber, en el caso de autos, el impago de la contraprestación.

- 13 El órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que Lombard celebró contratos de leasing financiero con transmisión firme de propiedad que estipulaban que, a su término, los arrendatarios en el leasing debían adquirir la propiedad de los bienes en cuestión. Por consiguiente, estas operaciones se calificaron de «entregas de bienes» a efectos del IVA, que se devengó en la fecha en la que se entregó la posesión de los bienes en cuestión a los arrendatarios en el leasing.
- 14 Además, este órgano jurisdiccional explica que, en el supuesto de que el arrendatario no pueda o no quiera seguir abonando las cuotas del leasing, la operación queda frustrada. En tal supuesto de contratos de tracto sucesivo, no es posible restablecer la situación existente antes de la celebración del negocio, dado que se ha producido la cesión del derecho de uso de la cosa objeto de leasing y ésta no puede ser revertida, si bien las partes pueden acordar que, en tal caso, considerarán que el contrato surtió efectos durante el tiempo que transcurrió hasta el momento en que se frustró la operación. En el caso de los contratos de leasing financiero sobre los que versa el litigio principal, se entregó la posesión del bien objeto del contrato de leasing financiero, pero, debido a la resolución de este contrato, no se produjo la transmisión de la propiedad en el sentido del Derecho civil.
- 15 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional estima que de la sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 28, se desprende que el artículo 90 de la Directiva IVA no se opone a una disposición nacional que, acogiéndose a la excepción reconocida en el apartado 2 de este artículo, excluye la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago del precio.
- 16 Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si una situación en la que el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas, por la resolución del contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario, está comprendida en el concepto de «rescisión» utilizado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. Se pregunta si, no obstante, la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de esta Directiva podría, en su caso, aplicarse.
- 17 Además, según el órgano jurisdiccional remitente, las normas nacionales que regulan la aplicación del derecho de reducción de la base imponible son contrarias al principio de neutralidad fiscal. En efecto, estima que establecen un plazo de prescripción que no permite tener en cuenta la posibilidad de que la resolución de un contrato de leasing financiero de larga duración pueda producirse tras la expiración de este plazo. En tal supuesto, la parte del impuesto que ya ha sido facturada, declarada y pagada, y que el arrendatario en el leasing no ha satisfecho, constituye un verdadero coste para el arrendador, lo que considera incompatible con el propio principio de neutralidad fiscal.
- 18 En estas estas circunstancias, el Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Szeged, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el concepto de rescisión del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, en el sentido de que incluye el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing no puede ya exigir al arrendatario en el leasing el pago de la cuota del leasing por haber resuelto el arrendador dicho contrato debido al incumplimiento contractual del arrendatario?
- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿está facultado el [arrendador], en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, para reducir la base imponible, incluso en el supuesto de que el legislador nacional, haciendo uso de la posibilidad contemplada en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, no haya permitido la reducción de la base imponible en caso de impago total o parcial?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

- 19 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el concepto de «rescisión» utilizado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que incluye el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario en el leasing por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario.
- 20 Procede recordar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece la reducción de la base imponible en caso de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada.
- 21 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones de Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión Europea. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de Derecho de la Unión, ésta debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en la que se integra (sentencia de 17 de mayo de 2017, ERGO Poist'ovňa, C-48/16, EU:C:2017:377, apartado 37).
- 22 En lo que se refiere a los términos de anulación y rescisión, es preciso señalar que la mayoría de las versiones lingüísticas de esta disposición, entre ellas las versiones alemana y francesa, mencionan tres supuestos [«annulation, résiliation et résolution» en la última de estas versiones], mientras que otras, como las versiones inglesa y húngara, sólo mencionan dos.
- 23 Según señaló la Comisión Europea, la voluntad de cubrir los supuestos en los que se priva al contrato de eficacia tanto con efectos retroactivos (*ex tunc*) como sin efectos retroactivos (*ex nunc*) puede explicar que en las versiones alemana y francesa, entre otras, del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA se empleen tres términos.
- 24 Los términos «*elállás*» y «*teljesítés meghiúsulása*» que figuran en la versión húngara de este artículo no se oponen a tal interpretación por cuanto hacen referencia, respectivamente, al cese con efectos retroactivos de un contrato y al hecho de que la operación se frustre.
- 25 Esta interpretación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA es conforme, en cualquier caso, con la estructura general y la finalidad que persigue esta disposición.
- 26 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en los supuestos que contempla, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una operación, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 22).
- 27 Sin embargo, el apartado 2 de dicho artículo 90 permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 23).

- 28 Esta facultad para establecer excepciones, que está estrictamente limitada al caso de impago total o parcial del precio de la operación, se funda en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro interesado, puede ser de difícil verificación o sólo ser provisional (véase, por analogía, la sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18).
- 29 En efecto, a diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o de anulación del contrato, la situación de impago del precio de venta no devuelve a las partes a su situación inicial. Si el impago total o parcial del precio de venta se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el comprador sigue estando obligado al pago del precio convenido y el vendedor, aunque ya no es el propietario del bien, sigue disponiendo en principio de su crédito, el cual puede exigir judicialmente. Dado que, no obstante, no cabe excluir que el cobro de tal crédito resulte finalmente imposible, el legislador de la Unión decidió atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio de venta da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro, o si no se admite en esa situación tal reducción (véase la sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 25).
- 30 De lo anterior se infiere que el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva.
- 31 En cambio, los términos de anulación y rescisión mencionados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA se refieren a situaciones en las que, bien por una anulación con efectos retroactivos, o bien por una resolución, que sólo tiene efectos futuros, la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo, con las consecuencias que de ello se derivan para el acreedor.
- 32 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal en cuestión, una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad puso fin definitivamente a este contrato, el cual fue resuelto sin efectos retroactivos. Por consiguiente, el arrendador en el leasing recuperó la posesión de los bienes arrendados y ya no podía reclamar el pago de las cuotas al arrendatario, quien no adquirió la propiedad de estos bienes. Además, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende en modo alguno que se haya cuestionado la realidad de estas operaciones.
- 33 En la medida en que una situación de este tipo se caracteriza por la reducción definitiva de la contraprestación inicialmente adeudada por una parte contractual, no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1, de este artículo.
- 34 A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario.

### ***Sobre la segunda cuestión prejudicial***

- 35 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si, en caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA frente a un Estado miembro para obtener la reducción de

la base imponible del IVA, aunque el Derecho nacional aplicable, por una parte, califique tal supuesto de «impago» en el sentido del apartado 2 de este artículo y, por otra parte, no permita la reducción de la base imponible en caso de impago.

- 36 Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta. Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (véase la sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartados 31 y 32).
- 37 En el presente asunto, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece que, en los supuestos allí contemplados, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.
- 38 Aunque esta disposición reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, esta circunstancia no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo. En consecuencia, éste cumple los requisitos para producir efecto directo (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 34).
- 39 Ciertamente, según se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, el apartado 2 de este artículo 90 permite a los Estados miembros establecer una excepción a la regla mencionada en caso de impago total o parcial del precio de la operación. Los sujetos pasivos, por tanto, no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, un derecho a reducir la base imponible del IVA en caso de impago del precio si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva (véase la sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 23).
- 40 Sin embargo, según se desprende de los apartados 29 a 33 de la presente sentencia, un acto de resolución mediante el cual una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad ha puesto fin definitivamente a este contrato supone la reducción definitiva de la cantidad inicialmente adeudada por el arrendatario. Tal acto no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1 de este artículo.
- 41 Además, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de las formalidades a las que puede supeditarse el ejercicio de ese derecho a la reducción de la base imponible, debe recordarse que, en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que, en particular, no se utilice esta facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de esta Directiva (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 36).
- 42 Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, procede señalar que estas disposiciones confieren a éstos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 37).



- 43 No obstante, también se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 38).
- 44 Así pues, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 39).
- 45 Por cuanto antecede, debe responderse a la segunda cuestión prejudicial que, en caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA frente a un Estado miembro para obtener la reducción de la base imponible del IVA, aunque el Derecho nacional aplicable, por una parte, califique tal supuesto de «impago» en el sentido del apartado 2 de este artículo y, por otra parte, no permita la reducción de la base imponible en caso de impago.

### **Costas**

- 46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Sexta) declara:

- 1) **Los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, 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 incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario.**
- 2) **En caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 frente a un Estado miembro para obtener la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, aunque el Derecho nacional aplicable, por una parte, califique tal supuesto de «impago» en el sentido del apartado 2 de este artículo y, por otra parte, no permita la reducción de la base imponible en caso de impago.**

Firmas