



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. ATHANASIOS RANTOS  
presentadas el 12 de mayo de 2022<sup>1</sup>

**Asunto C-235/21**

**RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.**  
**contra**  
**Republika Slovenija**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Venta y arrendamiento financiero (*sale and lease back*) — Artículo 226 — Menciones que deben figurar obligatoriamente en la factura — Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura»

## I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.<sup>2</sup>
2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Raiffeisen leasing d.o.o. (en lo sucesivo, «Raiffeisen») y la Republika Slovenija (República de Eslovenia), representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda, Eslovenia), en relación con la tributación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, calificado de «factura», en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA, porque dicho contrato incluía el valor del IVA.
3. Pese a la particular configuración de los hechos en lo que se refiere al método de ejecución de una operación de «venta y arrendamiento financiero» (*sale and lease back*),<sup>3</sup> el presente asunto versa sobre una cuestión relativamente simple. ¿Puede, y en qué condiciones, un contrato escrito celebrado entre dos partes contratantes, como un contrato de arrendamiento financiero relativo a un bien inmueble en el que se indica el valor del IVA, ser considerado, por sí solo, una «factura», en el sentido de la Directiva del IVA, y dar lugar, por un lado, a una obligación a cargo del emisor de esa factura de pagar el IVA y, por otro lado, a un derecho a favor del destinatario de la factura de deducir el IVA soportado?

<sup>1</sup> Lengua original: francés.

<sup>2</sup> Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

<sup>3</sup> Este es el tercer asunto del que conoce el Tribunal de Justicia relativo a una operación calificada como «venta y arrendamiento financiero». Véanse también las sentencias de 2 de julio de 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, en lo sucesivo, «sentencia *NLB Leasing*», EU:C:2015:440), y de 27 de marzo de 2019, *Mydibel* (C-201/18, en lo sucesivo, «sentencia *Mydibel*», EU:C:2019:254).

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

4. De conformidad con el considerando 46 de la Directiva del IVA:

«La utilización de la facturación electrónica debe permitir a las administraciones fiscales efectuar su control. Conviene, por tanto, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, establecer una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas [...]».

5. El artículo 203 de esta Directiva dispone que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura».

6. En el capítulo 3, titulado «Facturación», que forma parte del título XI de la Directiva, figuran la sección 2, titulada «Concepto de factura», que comprende los artículos 218 y 219, la sección 3, titulada «Expedición de facturas», que incluía, en la fecha de los hechos de que trata el litigio principal, los artículos 220 a 225, así como la sección 4, titulada «Contenido de las facturas», que comprendía los artículos 226 a 231.

7. El artículo 218 de la misma Directiva establece:

«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.»

8. El artículo 219 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

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

9. Con arreglo al artículo 226, apartados 7 y 9, de la citada Directiva:

«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:

[...]

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;

[...]

9) el tipo de IVA aplicado».

## **B. Derecho esloveno**

10. A tenor del artículo 67, apartado 1, del *Zakon o davku na dodano vrednost* (Ley del IVA; en lo sucesivo, «ZDDV-1»):

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

- a) para practicar deducciones al amparo del artículo 63, apartado 1, letra a), de la presente Ley en el suministro de bienes o servicios, el sujeto pasivo deberá disponer de una factura expedida conforme a los artículos 80.a a 84.a de la presente Ley.

[...]»

11. El artículo 76 de la ZDDV-1 prevé:

«1. Deberá abonar el IVA:

[...]

9) cualquier persona que haga constar el IVA en la factura.

[...]»

## **III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

12. RED d.o.o. (en lo sucesivo, «RED») era propietaria de un terreno sobre el que se encuentra un edificio en Rožna Dolina, en el término municipal de Liubliana (Eslovenia) (en lo sucesivo, conjuntamente, «bien en cuestión»).

13. Con objeto de asegurar la financiación de una nueva construcción en ese terreno, RED celebró con Raiffeisen una operación de venta y arrendamiento financiero (*sale and lease back*) que se llevó a cabo en dos etapas.

14. Mediante un primer contrato fechado a 19 de noviembre de 2007, estas sociedades se comprometieron, por un lado, a que Raiffeisen comprara el bien en cuestión a RED y, por otro lado, a que RED abonase a Raiffeisen las cuotas mensuales del arrendamiento financiero hasta el reembolso total del valor del terreno y del edificio de nueva construcción (es decir, un importe total de 1 294 786,56 euros) (en lo sucesivo, «contrato de arrendamiento financiero»). Aunque en ese contrato se indicaba que el importe del IVA ascendía a 110 056,86 euros, Raiffeisen no entregó a RED una factura específica. Además, Raiffeisen no declaró ni abonó dicho IVA. Sobre la base de dicho contrato, RED ejerció el derecho a deducir el IVA, por estimar que el mencionado contrato constituía una factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA, por lo que lo hizo constar en su declaración del IVA.

15. Mediante un segundo contrato fechado a 22 de noviembre de 2007, RED y Raiffeisen celebraron un contrato de venta del bien en cuestión, en el que se indicaron el precio de venta y el IVA. RED emitió a Raiffeisen una factura con IVA. Tras la celebración de este contrato y en virtud del mismo, Raiffeisen ejerció el derecho a deducir el IVA.

16. El 21 de octubre de 2011, Raiffeisen y RED resolvieron de mutuo acuerdo el contrato de arrendamiento financiero, al no haber cumplido RED sus obligaciones previstas en dicho contrato en el plazo señalado. A continuación, Raiffeisen vendió el bien en cuestión a otro adquirente por un precio que incluía el IVA.

17. El 25 de julio de 2014, en el marco de un procedimiento de inspección fiscal, la Finančna uprava Republike Slovenije (Administración tributaria de la República de Eslovenia; en lo sucesivo, «FURS») dictó una resolución definitiva por la que denegó a RED el derecho a deducir el IVA.<sup>4</sup>

18. Como consecuencia, Raiffeisen obtuvo el derecho a regularizar el IVA facturado en virtud del contrato de arrendamiento financiero, ya que con la resolución de la FURS quedaba descartado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

19. Sin embargo, pese a esta regularización, la FURS requirió a Raiffeisen, en particular,<sup>5</sup> el pago de intereses sobre la deuda fiscal por un importe de 50 571,88 euros, basándose en que, en el marco del procedimiento de inspección fiscal, se constató que Raiffeisen no había abonado el IVA devengado en virtud del contrato de arrendamiento financiero correspondiente al período comprendido entre el 3 de enero de 2008 y el 25 de julio de 2014. Más concretamente, la FURS estimó que, dado que el contrato de arrendamiento financiero indicaba el valor mencionando expresamente el IVA, debía ser considerado una «factura», en el sentido del artículo 76, apartado 1, punto 9, de la ZDDV-1 (la disposición que transpone el artículo 203 de la Directiva del IVA), y que debía entenderse que la obligación de Raiffeisen de pagar el IVA había nacido en el momento de la celebración de tal contrato. En efecto, sobre la base de este documento, RED podía ejercer el derecho a deducir el IVA.

20. Raiffeisen impugnó la resolución de la FURS interponiendo, sucesivamente, un recurso administrativo ante el Ministerio de Hacienda y posteriormente un recurso ante el Upravno sodišče (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Eslovenia). Ambos recursos fueron desestimados. A continuación, interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia).

21. En apoyo de su recurso, Raiffeisen alega, en particular, que el contrato de arrendamiento financiero no puede considerarse una «factura» en el sentido de la Directiva del IVA, en la medida en que no incluye todos los elementos esenciales de una factura (a saber, el tipo del IVA aplicado o la fecha de entrega del bien). Por lo tanto, según Raiffeisen, no concurrían los requisitos formales para que RED pudiera ejercer el derecho a deducir el IVA soportado, razón por la cual no existía un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

<sup>4</sup> El órgano jurisdiccional remitente no especifica los motivos de la denegación del derecho a deducir el IVA y, en particular, si se debió a la resolución del contrato de arrendamiento financiero. Por otra parte, como señala acertadamente la Comisión Europea, en la descripción del marco fáctico de la petición de decisión prejudicial no consta si se denegó a RED el derecho a deducir el IVA por el importe total de 110 056,86 euros, indicado en el contrato de arrendamiento financiero, o si RED disfrutó del derecho a deducir el IVA correspondiente a las cuotas mensuales que debía abonar en virtud de dicho contrato durante el período de casi cuatro años en el que estuvo vigente el mismo contrato.

<sup>5</sup> Además, a juicio de la FURS, la operación que era objeto del segundo contrato, es decir, el contrato de compraventa, estaba exenta del IVA y, por consiguiente, Raiffeisen no podía ejercer el derecho de deducción, aunque se había expedido una factura en la que figuraba un IVA que, en definitiva, no se había devengado. En consecuencia, se exigió a Raiffeisen el pago de un IVA adicional de 44 200 euros, con unos intereses de 11 841,97 euros. Según la FURS, el hecho de que el bien en cuestión hubiera sido vendido posteriormente por Raiffeisen a otro comprador mediante una operación en la que se aplicó el IVA carece de pertinencia, puesto que se trata de un elemento de hecho posterior.

22. El órgano jurisdiccional remitente señala que, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la obligación de abonar el IVA como consecuencia de la expedición de una factura que lo menciona puede nacer incluso si la factura no contiene algunos datos cuya mención exige la Directiva del IVA, en particular, en caso de que no se indique el lugar de prestación de los servicios.<sup>6</sup> Esta interpretación es corroborada tanto por el tenor del artículo 203 de la Directiva del IVA como por el objetivo que esta persigue, a saber, la prevención del riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

23. 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 todo caso en el momento en que se produzca el hecho que genera la obligación de pagar el IVA (es decir, cuando se efectúe la entrega de los bienes o la prestación de los servicios).<sup>7</sup>

24. Por lo tanto, 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 del IVA, 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.

25. 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 [del] IVA 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 [del] IVA?

O, más concretamente[:]

3) ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva [del] 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?»

26. Han presentado observaciones escritas Raiffeisen, el Gobierno esloveno y la Comisión.

<sup>6</sup> Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, en lo sucesivo, «Stadeco», EU:C:2009:149), apartados 26 y 27.

<sup>7</sup> Véase el artículo 63 de la Directiva del IVA.

#### IV. Análisis

27. Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un contrato (escrito) de arrendamiento financiero celebrado por dos sujetos pasivos del IVA, después de cuya celebración no se emitió una factura del IVA, puede tener la consideración de «factura», a efectos de esa disposición, de modo que imponga al vendedor (el arrendador del arrendamiento financiero) la obligación de pagar el IVA y conceda al comprador (el arrendatario del arrendamiento financiero) la posibilidad de deducir el IVA soportado.

28. En caso de respuesta afirmativa, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, por un lado, cuáles son las indicaciones que ese contrato debe contener obligatoriamente para que sea considerado una factura de ese tipo, en particular teniendo en cuenta las menciones previstas en el artículo 226 de la Directiva del IVA y, por otro lado, si es pertinente examinar si de dicho contrato se desprende objetivamente la voluntad del vendedor del bien o del prestador de los servicios, como parte contratante (el arrendador del arrendamiento financiero), de que tal contrato constituya una factura que permita generar en el comprador (el arrendatario del arrendamiento financiero) la convicción de que, sobre la base de ese mismo contrato, podrá deducir el IVA soportado.

29. Raiffeisen aduce que un contrato de arrendamiento financiero, como el controvertido en el litigio principal, solo puede considerarse una factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA si contiene una estipulación expresa en ese sentido y si concurren todos los elementos prescritos en el capítulo 3 («Facturación») del título XI de la Directiva del IVA. El Gobierno esloveno alega, por el contrario, que ese contrato escrito puede asimilarse a una factura, aunque no contenga todos los datos exigidos por dicho capítulo, si en el contrato se indican el arrendador y el arrendatario del arrendamiento financiero, la descripción de la operación, el valor del suministro del bien o servicio y el importe del IVA que el arrendatario debe abonar, y siempre que de dicho contrato se desprenda objetivamente la voluntad expresa del arrendador, como parte del contrato de arrendamiento financiero, de que se trata de una factura que permite generar en el arrendatario la convicción de que, sobre esta base, podrá deducir el IVA soportado, y si resulta de una cláusula contractual expresa, de otras estipulaciones contractuales o incluso de las circunstancias de la operación que no estaba prevista la expedición de una factura como documento específico.<sup>8</sup>

##### A. Sobre el concepto de «factura»

30. Procede comenzar recordando que el artículo 218 de la Directiva del IVA prevé que «a efectos de [esta] Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por [el capítulo 3 del título XI de dicha Directiva]». Además, el artículo 219 de la misma Directiva asimila a una factura «cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial».

<sup>8</sup> La Comisión ha elegido responder a estas cuestiones aplicando las diferentes disposiciones de la Directiva del IVA a los hechos de que trata el litigio principal. Ha observado que el artículo 203 de esta Directiva se opone a que la Administración tributaria exija al prestador de los servicios el pago del IVA por el único motivo de que el destinatario de la prestación haya deducido indebidamente dicho IVA sobre la base de un contrato celebrado con el prestador de los servicios, que no ha expedido una factura por la prestación de tales servicios.

31. De ello se deduce que, con arreglo a estas disposiciones, para que un documento sea considerado una factura carece de pertinencia que tenga una forma específica o que mencione el término «factura» de un modo u otro, pues una factura también puede componerse de diversos documentos.<sup>9</sup> Por consiguiente, nada se opone a considerar que un contrato de arrendamiento financiero, como el controvertido en el litigio principal, pueda constituir una factura, siempre que concurren los requisitos previstos en el capítulo 3 del título XI de la Directiva del IVA.

32. A este respecto, por un lado, en cuanto a las normas relativas a la expedición de facturas, el artículo 220, punto 1, de la Directiva del IVA dispone que deberá expedirse una factura, en particular, para las entregas de bienes o prestaciones de servicios que un sujeto pasivo efectúe a favor de otro sujeto pasivo.<sup>10</sup>

33. Por otro lado, el contenido de las facturas se rige por las normas contenidas en la sección 4 del citado capítulo 3, que comprendía, en la fecha de los hechos de que se trata, los artículos 226 a 231. Más en concreto, el artículo 226 de la Directiva del IVA establece que, sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en esta Directiva, solamente serán obligatorias las menciones que se indican en dicho artículo a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de los artículos 220 y 221<sup>11</sup> (en lo sucesivo, «menciones obligatorias»).

34. Del tenor de las disposiciones antes citadas podría deducirse que únicamente los documentos que contienen las menciones obligatorias pueden servir de facturas a efectos del IVA. En efecto, a modo de ejemplo, el Tribunal de Justicia ha precisado que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva del IVA.<sup>12</sup> Así pues, estas menciones obligatorias están determinadas de manera vinculante y exhaustiva por el artículo 226 de esta Directiva.<sup>13</sup>

35. Sin embargo, este enfoque, pese a las ventajas que ofrece en materia de seguridad jurídica y coherencia, suscitaría en determinadas situaciones el riesgo de pasar por alto la función primordial que la Directiva del IVA atribuye a las «facturas». En efecto, tal como se desprende del considerando 46 de esta Directiva, las facturas se expiden, en particular, para «permitir a las administraciones fiscales efectuar su control». El Tribunal de Justicia ha precisado a este respecto que 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.<sup>14</sup> Además, a fin de hacer

<sup>9</sup> Véanse, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inverimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, en lo sucesivo «sentencia Barlis», EU:C:2016:690), apartado 44, y las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el mismo asunto (EU:C:2016:101), puntos 90 y 91.

<sup>10</sup> La Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva [del IVA] y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 2017, L 348, p. 7), añadió una nueva disposición, el artículo 219 *bis*, que no es aplicable *rationae temporis* a los hechos de que trata el litigio principal. Esta disposición establece, en su apartado 1, que «la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V [de la Directiva del IVA]».

<sup>11</sup> Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 40.

<sup>12</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 25 y jurisprudencia citada.

<sup>13</sup> Cabe recordar que, respecto de las facturas expedidas para entregas de bienes o prestaciones de servicios distintos de los mencionados en el artículo 220 de la Directiva del IVA, en virtud del artículo 221 de esta Directiva, los Estados miembros pueden imponer menos obligaciones que las que aparecen, en particular, en el artículo 226 de dicha Directiva.

<sup>14</sup> Sentencia Barlis, apartado 27.

posible dicho control, los sujetos pasivos deben conservar todas las facturas, con arreglo al artículo 244 de la citada Directiva, que les hayan sido expedidas, así como copias de todas las facturas emitidas por ellos.

36. Por lo tanto, el análisis de si un contrato de arrendamiento financiero, como el controvertido en el litigio principal, puede ser considerado una «factura» en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA debe efectuarse a la luz del objetivo de facilitar a las Administraciones tributarias efectuar el control fiscal del pago del impuesto devengado y de la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA.<sup>15</sup>

### ***B. Sobre la factura como prueba de pago del impuesto devengado en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA***

37. Una factura debe poder confirmar que el IVA ha sido abonado correctamente. Pues bien, en el presente asunto, para apreciar si un contrato, como el que es objeto del litigio principal, permite llevar a cabo esta comprobación, es preciso examinar el contenido del artículo 203 de la Directiva del IVA, en virtud del cual la FURS estimó que Raiffeisen debería haber abonado el IVA.

38. Según una interpretación literal, a tenor del artículo 203 de la Directiva del IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto.<sup>16</sup>

39. Así, la obligación de abonar el IVA en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA es independiente de la obligación de pagar dicho IVA por una operación sujeta al IVA, en el sentido del artículo 2 de esta Directiva. En efecto, según ha declarado el Tribunal de Justicia, a diferencia de lo que ocurre con la deuda fiscal que eventualmente genere una operación sometida al IVA, la deuda fiscal prevista en el artículo 203 de dicha Directiva se adeuda exclusivamente porque la factura menciona el IVA, sin que resulte pertinente, a efectos del nacimiento de esa deuda, el lugar de la prestación de servicios que dé origen a la factura,<sup>17</sup> elemento que, sin embargo, está previsto expresamente en el artículo 226 de la misma Directiva como mención obligatoria en una factura.

40. Siguiendo esta misma lógica, hago constar, aplicando una interpretación sistemática de la Directiva del IVA, que si bien el artículo 203 de esta Directiva hace referencia a una «factura», no dispone expresamente que esa factura deba cumplir todos los requisitos de los artículos 220 a 236 y 238, 239 y 240, a diferencia de lo que sucede con el artículo 178, letra a) de dicha Directiva, que versa sobre las modalidades de ejercicio del derecho a deducir el IVA en caso de entregas de bienes o prestaciones de servicios. Además, si estas exigencias formales fueran aplicables a la facturación, el emisor de la factura podría eludir con facilidad la obligación de abonar el IVA simplemente omitiendo en la factura alguna de las menciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva del IVA.

<sup>15</sup> Véanse, por analogía, la sentencia Barlis, apartado 27, y las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el mismo asunto (EU:C:2016:101), puntos 30, 32 y 46.

<sup>16</sup> Sentencia Stadeco, apartado 26, y sentencias de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, en lo sucesivo, «sentencia LVK», EU:C:2013:55), apartado 42 y fallo; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 26, y de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 26.

<sup>17</sup> Sentencia Stadeco, apartado 27.

41. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que esa disposición pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva.<sup>18</sup> Aunque el ejercicio del derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.<sup>19</sup> En este sentido, deseo recordar que, con arreglo al artículo 178 de la Directiva, para poder ejercer el derecho a la deducción prevista en el artículo 168, letra a), de la Directiva por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA.<sup>20</sup> Por lo tanto, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales podría deberse a que el destinatario de una factura que cumpla todos los requisitos formales previstos en esta Directiva ejerza el derecho a deducir el IVA soportado, pese a que se le facturó indebidamente el IVA porque la operación en cuestión no estaba sujeta al IVA.

42. Cabe recordar, a este respecto, que el Tribunal de Justicia ha precisado asimismo que, conforme al principio de neutralidad del IVA, si un impuesto ha sido facturado indebidamente, debe existir la posibilidad de corregirlo en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe o cuando ha eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción.<sup>21</sup>

43. En el presente asunto, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede señalar que, si el contrato de arrendamiento financiero fuera considerado una «factura» en el sentido del artículo 203 de la Directiva del IVA, Raiffeisen habría tenido que pagar efectivamente todo el importe del IVA devengado en virtud del contrato de arrendamiento financiero, es decir, una cantidad de 110 056,86 euros, en el momento de la celebración de ese contrato. Solo de este modo se eliminaría el riesgo de pérdida de ingresos fiscales —que es el objetivo perseguido por el citado artículo—, puesto que el ejercicio por RED del derecho a deducción no podría producir tal pérdida. Además, el hecho de que ambas partes decidieran resolver el contrato de arrendamiento financiero casi cuatro años después justificaría una solicitud de corrección del IVA para recibir una devolución sobre la base de un cálculo *pro rata temporis*.

44. Habida cuenta de lo anterior, quisiera señalar, por un lado, por lo que respecta a la posibilidad de que las autoridades tributarias comprueben que el IVA ha sido abonado correctamente con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, que el documento acreditativo de la factura debe hacer posible confirmar el valor exacto del IVA que el emisor de ese documento ha facturado al destinatario de dicho documento, con independencia de que el emisor del mismo documento no haya declarado ni abonado dicho IVA.

45. Por otro lado, de la jurisprudencia citada en el punto 41 de las presentes conclusiones se desprende que la razón de ser del artículo 203 de la Directiva del IVA está ligada intrínsecamente al riesgo de pérdida de ingresos fiscales como consecuencia del ejercicio del derecho a deducción.

<sup>18</sup> Véanse, entre otras, la sentencia LVK, apartado 36, y de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 26.

<sup>19</sup> Véase, en este sentido, la sentencia Stadeco, apartado 29.

<sup>20</sup> A saber, los artículos 220 a 236 y 238, 239 y 240 de la Directiva del IVA.

<sup>21</sup> Sentencias Stadeco, apartado 37, y LVK, apartado 37, así como las conclusiones presentadas por la Abogada General Kokott en el asunto EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35), punto 43.

Por consiguiente, también en este sentido, deben examinarse las exigencias sustantivas del documento acreditativo de la factura desde el punto de vista del control de la existencia del derecho a deducir el IVA soportado.

### ***C. Sobre la factura como prueba de la existencia del derecho a deducir el IVA soportado***

46. En lo que atañe al derecho a deducir el IVA soportado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión.<sup>22</sup>

47. El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas.<sup>23</sup>

48. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA pagadero o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.<sup>24</sup>

49. A este respecto, conviene diferenciar entre los requisitos formales y los requisitos materiales para el ejercicio del derecho a deducir el IVA.

50. En lo concerniente a los requisitos formales del ejercicio del expresado derecho, del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA resulta que para el mismo es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y 238, 239 y 240 de la citada Directiva.

51. Por lo que se refiere a los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción del IVA, del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que es necesario que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.<sup>25</sup>

52. El Tribunal de Justicia ha declarado que 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.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 37 y jurisprudencia citada.

<sup>23</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 38 y jurisprudencia citada.

<sup>24</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 39 y jurisprudencia citada.

<sup>25</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 40 y jurisprudencia citada.

<sup>26</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 42 y jurisprudencia citada.

53. 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.<sup>27</sup>

54. Habida cuenta de estas consideraciones, 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 de la Directiva del IVA si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho.<sup>28</sup> En efecto, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre la cuestión de, por un lado, si las facturas en las que solo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» o de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» cumplen los requisitos exigidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de esta Directiva y, por otro lado, si las autoridades tributarias nacionales pueden negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en el incumplimiento de estos requisitos, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.<sup>29</sup> En este sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 178, letra a), de dicha Directiva se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226 de la misma Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.<sup>30</sup> A este respecto, el examen que debe efectuar la Administración tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate. Debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo.

55. En este mismo sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o práctica nacional con arreglo a la cual las autoridades nacionales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA pagadero o pagado por los servicios que se le han prestado, basándose en que la factura inicial, en posesión de aquel en el momento de la deducción, contenía una fecha errónea de conclusión de la prestación de servicios y en que no existía una numeración continua de la factura rectificadora posteriormente y de la nota de crédito por la que se anulaba la factura inicial, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su resolución, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificadora que indicaba la fecha exacta en que dicha prestación de servicios había concluido, aunque no exista una numeración continua de dicha factura y de la nota de crédito por la que se anuló la factura inicial.<sup>31</sup>

56. Por tanto, en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tener en cuenta toda la información incluida en el contrato de arrendamiento financiero para comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho de RED a deducir el IVA. En este contexto, procede hacer hincapié en que incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar

<sup>27</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 42 y jurisprudencia citada.

<sup>28</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 43. Véase, en este mismo sentido, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), con respecto a la obligación de poseer una factura expedida con arreglo a la Directiva del IVA.

<sup>29</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 24.

<sup>30</sup> Véase la sentencia Barlis, apartado 24.

<sup>31</sup> Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 45 y fallo.

que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella. Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada.<sup>32</sup>

57. En el caso de autos, según Raiffeisen, el contrato de arrendamiento financiero no puede ser calificado de «factura» puesto que el documento no incluye el tipo del IVA aplicado ni la fecha de entrega del bien, dos menciones expresamente previstas en el artículo 226 de la Directiva del IVA. Deduzco de ello que el resto de las menciones obligatorias estaban incluidas en el contrato de arrendamiento financiero y no es necesario analizarlas.

58. Por un lado, en cuanto al tipo del IVA aplicado, es cierto que se trata de un elemento importante de la factura, que está previsto en el artículo 226, punto 9, de la Directiva del IVA. No obstante, dado que las partes del litigio principal coinciden en que el contrato de arrendamiento financiero indicaba el importe total del IVA pagadero, conforme a lo exigido por el artículo 226, punto 10, de esta Directiva, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el tipo del IVA podía deducirse fácilmente del cálculo realizado para obtener el importe total del IVA o de una cláusula del contrato de que se trata que remitiera al marco normativo aplicable en el que figura el tipo impositivo del IVA aplicado.

59. Por otro lado, en cuanto a la fecha de entrega del bien, cabe señalar que el artículo 226, punto 7, de la Directiva del IVA exige que la factura indique la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios. El Tribunal de Justicia ya ha explicado que la fecha de la prestación de servicios a que se refiere la factura permite controlar cuándo se produce el devengo del impuesto y, con ello, determinar cuáles son las normas fiscales aplicables a dicha operación por razón del tiempo en el que la misma se realizó.<sup>33</sup> A este respecto, será preciso, en su caso, cerciorarse de si los documentos anexos al contrato proporcionan más detalles sobre la entrega.<sup>34</sup>

60. En el presente asunto, procede comprobar si, sobre la base del contrato de arrendamiento financiero, una autoridad podría haber determinado si se trata de un supuesto de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» y, a continuación, si dicho contrato permite determinar el momento de la entrega.

61. Por un lado, en cuanto a la cuestión de la calificación de la operación de venta y arrendamiento financiero, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un bien inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad de ese bien (lo cual parece ser el caso en el presente asunto), siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado bien y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Sentencia Barlis, apartado 46. Ha de precisarse que los Estados miembros son competentes para establecer sanciones en caso de incumplimiento de los requisitos de forma exigidos para ejercer el derecho a deducir el IVA. En virtud de lo dispuesto en el artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, siempre que esas medidas no vayan más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionen la neutralidad del IVA (véase la sentencia Barlis, apartado 47).

<sup>33</sup> Sentencia Barlis, apartado 30.

<sup>34</sup> Véase, en este sentido, la sentencia Barlis, apartado 34.

<sup>35</sup> Sentencia NLB Leasing, apartados 26 a 32.

62. Por otro lado, en lo que respecta a la fecha de entrega del bien, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha precisado que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer, de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien.<sup>36</sup>

63. Aun cuando corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, de acuerdo con los hechos del caso concreto, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre ese bien con las facultades atribuidas a su propietario, el Tribunal de Justicia puede, no obstante, proporcionarle cualquier indicación útil a este respecto.<sup>37</sup>

64. En este contexto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las operaciones de venta y arrendamiento financiero (*sale and lease back*), como las que son objeto del litigio principal, se caracterizan por la concesión combinada y simultánea, por un lado, de un derecho de propiedad por parte del sujeto pasivo (en el presente asunto, RED) a la entidad financiera (Raiffeisen) y, por otro lado, de un arrendamiento financiero inmobiliario por parte de esta entidad al sujeto pasivo. Por lo tanto, hay que determinar si procede, atendiendo al contexto del litigio principal, considerar la concesión del derecho de propiedad y del arrendamiento financiero inmobiliario conjuntamente o por separado.<sup>38</sup>

65. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.<sup>39</sup> Pues bien, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los elementos que se someten a su consideración caracterizan la existencia de una operación única, con independencia de la articulación contractual de esta.<sup>40</sup>

66. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las operaciones de venta y arrendamiento financiero (*sale and lease back*) objeto del litigio principal constituyen operaciones financieras destinadas a aumentar la liquidez de RED y que el bien inmueble de que se trata en el litigio principal se mantuvo en posesión de esta última, que lo utilizó de forma ininterrumpida y duradera para los fines de sus operaciones gravadas. Estos hechos dan a entender, sin perjuicio de que lo compruebe el órgano jurisdiccional remitente, que cada una de estas operaciones integra una única operación, toda vez que la constitución del derecho de propiedad sobre el bien en cuestión en el litigio principal no puede desvincularse del arrendamiento financiero sobre el mismo bien.<sup>41</sup>

67. Por lo tanto, cabría considerar que el contrato de arrendamiento financiero contenía suficientes elementos relacionados con la fecha de entrega, en el sentido de la jurisprudencia citada en el punto 62 de las presentes conclusiones.

<sup>36</sup> Sentencia Mydibel, apartado 34 y jurisprudencia citada.

<sup>37</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias NLB Leasing, apartado 25, y Mydibel, apartado 35.

<sup>38</sup> Véase, en este sentido, la sentencia Mydibel, apartados 36 y 37.

<sup>39</sup> Véase la sentencia Mydibel, apartado 38 y jurisprudencia citada.

<sup>40</sup> Véase la sentencia Mydibel, apartado 39 y jurisprudencia citada.

<sup>41</sup> Véase, en este sentido, la sentencia Mydibel, apartado 40.

68. A la luz de las anteriores consideraciones, podría considerarse, efectivamente, que un contrato de arrendamiento financiero que contenga suficientes elementos que permitan a las administraciones tributarias controlar el pago del impuesto devengado y, en su caso, la existencia del derecho a deducir el IVA puede tener la consideración, con carácter excepcional, de «factura» en el sentido de la Directiva del IVA.

## V. Conclusión

69. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo, Eslovenia):

«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 escrito puede tener la consideración, con carácter excepcional, de factura, a efectos de esa Directiva, aunque no contenga todos los datos exigidos por el capítulo 3 (“Facturación”) del título XI de dicha Directiva, si se indican en ese documento elementos suficientes que permitan a las administraciones tributarias controlar el pago del impuesto devengado y, en su caso, la existencia del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido.»