

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 2 de julio de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Entrega de bienes o prestación de servicios — Contrato de arrendamiento financiero — Restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un contrato de arrendamiento financiero — Concepto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” — Derecho del arrendador a la reducción de la base imponible — Doble imposición — Prestaciones distintas — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-209/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vrhovno sodišče (Eslovenia), mediante resolución de 16 de abril de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de abril de 2014, en el procedimiento entre

NLB Leasing d.o.o.

y

Republika Slovenija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de NLB Leasing d.o.o., por el Sr. J. Podlipnik, asesor fiscal;
- en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. T. Mihelič Žitko, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y L. Lozano Palacios, y por el Sr. M. Žebre, 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;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 14, 24, apartado 1, y 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 (DO L 347, p.

1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre NLB Leasing d.o.o. (en lo sucesivo, «NLB») y la Republika Slovenija, representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda), en relación con la negativa de éste a permitirle regularizar el importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») abonado tras la celebración de dos contratos de arrendamiento financiero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

4 El artículo 14 de la Directiva IVA establece:

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

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

[...]

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

[...]»

5 El artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

6 Con arreglo al artículo 90 de la Directiva IVA:

«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.»

Derecho esloveno

7 En virtud del artículo 3, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido (Zakon o davku na dodano vrednost; en lo sucesivo, «ZDDV?1»), estarán sujetas al IVA las siguientes operaciones:

«1. Las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de la República de Eslovenia por un sujeto pasivo en el marco de su actividad económica;

[...]

3. Las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de la República de Eslovenia por un sujeto pasivo en el marco de su actividad económica;

[...]»

8 Con arreglo al artículo 6 de la ZDDV?1:

«1. Se considerará “entrega de bienes” la transmisión del poder de disponer de bienes corporales como si el receptor fuera el propietario.

2. Se considerarán asimismo entregas de bienes:

[...]

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

[...]»

9 Según el artículo 14, apartado 1, de la ZDDV?1, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

10 El artículo 39, apartados 2 y 3, de la ZDDV?1 es del siguiente tenor:

«[...]

2. En los casos de anulación, restitución o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente. El sujeto pasivo podrá regularizar (disminuir) el importe del IVA declarado si el destinatario de los bienes o de los servicios regulariza (disminuye) el importe del IVA que ha deducido y si informa de ello al proveedor por escrito.

3. El sujeto pasivo podrá también regularizar (reducir) el importe del IVA que debe abonar cuando no ha sido pagado, o sólo ha sido pagado en parte, sobre la base de una resolución judicial firme que convalide un procedimiento concursal concluido, o sobre la base de un convenio con los acreedores llevado a su fin [...] Si el sujeto pasivo recibe con posterioridad un pago completo o parcial como contraprestación de su entrega de bienes o prestación de servicios, cuya base imponible ha regularizado con arreglo al presente apartado, abonará el IVA sobre el importe recibido.»

11 El artículo 13 del Reglamento de aplicación de la ZZDV?1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o

davku na dodano vrednost) dispone:

- «1. No se declarará ni se abonará IVA sobre las indemnizaciones.
2. Se considerarán en particular indemnizaciones a efectos del apartado anterior:
 - la entrega efectuada por el proveedor como indemnización de daños y perjuicios para reparar un perjuicio causado por una entrega anterior, cuando el proveedor es responsable del perjuicio y de sus consecuencias sobre una base legal o contractual;
 - los intereses de demora que el sujeto pasivo pone a cargo de su deudor hasta el importe fijado por Ley, así como los gastos relativos al requerimiento de pago;
 - las cláusulas penales contractuales;
 - las indemnizaciones por daños y perjuicios relativos a la anulación del contrato, si quien paga no ha obtenido en dicha ocasión ningún bien o servicio.
3. Si el contrato se ejecuta sólo parcialmente, la ejecución parcial queda sujeta al IVA.»

12 A tenor del artículo 41 del Reglamento de aplicación de la ZDDV?1:

«[...]

2. Con arreglo al artículo 39, apartado 2, de la ZDDV?1, el sujeto pasivo podrá reducir el importe del IVA hasta el límite de las rebajas permitidas posteriormente, como por ejemplo las rebajas excepcionales o devoluciones por la calidad inferior del bien, si aquéllas se pactan directamente entre el proveedor y el destinatario.
3. La reducción de la base imponible del proveedor en virtud del artículo 39, apartado 2, de la ZDDV?1 no podrá efectuarse antes del período impositivo durante el cual éste haya recibido una notificación escrita del destinatario informándole de que ha regularizado la deducción del IVA.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 En febrero de 2008, NLB, en calidad de prestamista, y Domino ing, d.o.o. (en lo sucesivo, «Domino»), en calidad de prestatario, celebraron dos contratos de préstamo a corto plazo y para uso determinado, así como unos acuerdos de «cooperación comercial». Éstos estipulaban, en particular, que los préstamos concedidos por NLB a Domino tenían como finalidad la adquisición de inmuebles para la construcción de viviendas y que NLB podría proceder, si lo deseaba, a la financiación de la construcción de dichas viviendas, en lo que reconocía estar interesado. Por medio de dichos préstamos, Domino adquirió inmuebles cuyos anteriores propietarios eran terceros respecto a los contratos celebrados entre NLB y Domino.

14 En abril de 2009, NLB y Domino celebraron dos conjuntos de contratos que, según las indicaciones del Vrhovno sodiš?e (Tribunal Supremo), constituyen una operación llamada de «venta con arrendamiento posterior» («sale and lease back»). Por un lado, mediante dos contratos de venta, NLB se convirtió en propietaria de los inmuebles que había adquirido anteriormente Domino y, por otro lado, mediante dos contratos de arrendamiento financiero, se comprometió al mismo tiempo a ceder dichos inmuebles en arriendo a Domino por unos períodos de algunos meses. Sin perjuicio de los contratos de cooperación comercial celebrados con anterioridad entre ambas sociedades, los contratos de arrendamiento financiero establecían que, antes de su

vencimiento, Domino debería elegir entre las tres opciones siguientes, a saber, prorrogar la duración de los contratos, devolver los inmuebles a NLB, o, por último, ejercer las opciones de compra de que disponía sobre dichos inmuebles, abonando en ese momento la totalidad de los plazos que debía a NLB.

15 Al celebrar los contratos de arrendamiento financiero, NLB abonó el IVA sobre el importe facturado a Domino mediante los citados contratos, a saber, la cantidad correspondiente a la totalidad de los plazos mensuales, incluidas las opciones de compra concedidas a ésta.

16 Como, al vencer los contratos de arrendamiento financiero, Domino no había abonado la totalidad de los plazos que debía a NLB, ésta, como preveían los citados contratos, recuperó la posesión de los inmuebles objeto del arrendamiento financiero. En julio de 2010, NLB vendió dichos inmuebles, como terreno edificable, a una sociedad tercera, a saber, Sava IP, d.o.o. (en lo sucesivo, «Sava IP») declarando el IVA adeudado en tal ocasión.

17 Debido al incumplimiento de las obligaciones que incumbían a Domino en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, NLB solicitó la regularización del importe del IVA declarado hasta el valor de las opciones de compra previstas en los contratos.

18 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que NLB y Domino elaboraron, con arreglo a los términos de los contratos de arrendamiento financiero, una liquidación final en cuya virtud NLB abonó a Domino una cantidad correspondiente a la diferencia entre, por un lado, la plusvalía realizada gracias al precio obtenido durante la venta de los inmuebles a Sava IP y, por otro lado, las cantidades no abonadas por Domino, incluidas las opciones de compra.

19 NLB dedujo del precio de venta de los inmuebles en cuestión un importe correspondiente a la cantidad, en primer lugar, del IVA que había abonado durante dicha cesión, en segundo lugar, de los plazos relativos a las opciones de compra aún no pagados por Domino, y por último, en tercer lugar, de los plazos mensuales que Domino continuaba, por otra parte, debiendo a NLB. A continuación, abonó el saldo restante a Domino. Acto seguido, NLB envió a Domino dos notas de adeudo por un importe correspondiente a los plazos relativos a las opciones de compra, y de ese modo procedió a la anulación de dichos plazos.

20 Mediante resolución de 5 de junio de 2012, las autoridades tributarias eslovenas denegaron la solicitud de NLB de disminuir el importe del IVA abonado por dicha sociedad con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero al estimar que las dos notas de adeudo no constituían un fundamento válido para disminuir la base imponible de NLB. Consideraron que dichos contratos no habían sido «rescindidos», y que la recuperación de los inmuebles por NLB no constituye un supuesto de «restitución» en el sentido del artículo 39, apartado 2, de la ZDDV?1, que transpone en el Derecho esloveno el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En opinión de dichas autoridades, el arrendador asumió la función de un acreedor y vendió los inmuebles por cuenta del arrendatario a Sava IP.

21 NLB impugnó la resolución de la administración tributaria eslovena interponiendo, sucesivamente, un recurso administrativo ante el Ministerio de Hacienda, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional de primera instancia competente. Ambos recursos fueron desestimados.

22 En su recurso de casación, NLB sostiene que la administración tributaria y el órgano jurisdiccional de primera instancia interpretaron erróneamente el artículo 39 de la ZDDV?1 y el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En su opinión, la restitución de los inmuebles, que llevó a cabo Domino debido al incumplimiento de sus obligaciones contractuales, sí corresponde a uno de los supuestos contemplados en las mencionadas disposiciones. NLB alega también que,

si no se admitiera que puede reducir su base impositiva en un contexto como el del asunto principal, se violaría el principio de neutralidad fiscal en cuanto abonó el IVA por segunda vez al ceder los inmuebles a una tercera sociedad.

23 En estas circunstancias, el Vrhovno sodišče decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, ¿debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que la restitución al arrendador de la posesión de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero como consecuencia del incumplimiento del arrendatario de sus obligaciones de pago, con vistas a su posterior venta y ejecución de las demás obligaciones contractuales estipuladas en dicho contrato a partir de la fecha en que sean exigibles todas las cuotas del arrendamiento financiero, constituye un supuesto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” tras la operación en cuyo marco la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que el importe de dos opciones de compra, que constituye una parte sustancial del importe total debido en virtud de unos contratos de arrendamiento financiero, abonado por el arrendatario al arrendador de manera que, como consecuencia del incumplimiento parcial de las obligaciones de pago, éste recupera la posesión del objeto del arrendamiento financiero, lo revende a un tercero y abona la plusvalía de dicha venta al arrendatario, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra, debe considerarse un pago en ejecución del contrato y una entrega de bienes y, en cuanto tal, sujeto al IVA, o un pago relativo a un servicio de arrendamiento o a la puesta a disposición de un inmueble (estando la contrapartida sujeta al IVA en cuanto tal, a elección de los sujetos pasivos), o una indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato, abonada para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento del arrendatario, sin guardar relación directa con una prestación de servicios a título oneroso y, en cuanto tal, no sujeta al IVA?

3) Si se responde a la segunda cuestión en el sentido de que se trata de un pago relativo a una entrega de un bien y a una ejecución contractual, ¿se opone el principio de neutralidad del IVA a que el arrendador haya abonado dos veces el IVA repercutido, es decir, una primera vez con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero (incluido el importe de las opciones de compra que constituye la mayor parte del valor contractual), y una segunda vez como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario, con ocasión de la (re)venta del inmueble a un tercero, incluso aunque la carga del IVA derivada de esta segunda entrega recae sobre el arrendatario en virtud de la liquidación final?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la segunda cuestión prejudicial

24 De la resolución de remisión se desprende que NLB, como arrendador, y Domino, como arrendatario, celebraron dos contratos de arrendamiento financiero que tenían por objeto el arriendo de sendos inmuebles. También parece desprenderse de dicha resolución que, debido al incumplimiento de las obligaciones que incumbían a Domino, NLB retomó, de conformidad con esos contratos, la posesión de los citados inmuebles, los vendió a un tercero y reembolsó la plusvalía de dicha venta a Domino, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra. En esas circunstancias, mediante su segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que una prestación de arrendamiento financiero como la controvertida en el litigio principal

constituye una operación de entrega de bienes o una prestación de servicios en el sentido de las mencionadas disposiciones.

25 Procede recordar que, en el marco del artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un supuesto de hecho determinado (sentencia Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, apartado 21). En un asunto como el del litigio principal, corresponde por tanto al órgano jurisdiccional remitente efectuar las calificaciones jurídicas necesarias para resolver el litigio principal. En cambio, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación (sentencia Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, apartado 23).

26 De ese modo, y con independencia de la cuestión de si, habida cuenta de los hechos que subyacen en el litigio principal, la prestación de arrendamiento financiero de que se trata forma parte en realidad de una operación única compuesta por varios elementos, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede proporcionar a éste los elementos que le permitan apreciar, a efectos del IVA, la naturaleza jurídica de una prestación de arrendamiento financiero.

27 A este respecto, procede recordar que, de conformidad con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, «serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes». El concepto de «entrega de bienes» exige, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva, la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Además, el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA considera «entrega de bienes» la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo.

28 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el contrato de arrendamiento operativo ha de distinguirse del contrato de arrendamiento financiero, caracterizándose este último por que se transmiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal. El hecho de que una transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de contrato de arrendamiento financiero (véase, en ese sentido, la sentencia Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 38).

29 Además, 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 de él como si fuera la propietaria del bien (sentencia Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 39 y jurisprudencia citada).

30 Por lo tanto, en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de la propiedad al arrendatario al término de dicho contrato, o que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho inmueble, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión (véase, en ese sentido, la sentencia Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 40).

31 A este respecto, los hechos que subyacen al litigio principal, a saber, en particular, las

estipulaciones de los contratos de «cooperación comercial» así como las transacciones efectuadas de conformidad con la liquidación final, sugieren que el objetivo de los contratos de arrendamiento financiero fue la transmisión de la propiedad de los inmuebles objeto de los citados contratos a Domino, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de los criterios mencionados en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia.

32 De las consideraciones anteriores resulta que los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un 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 del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble 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.

Sobre la primera cuestión prejudicial

33 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en las circunstancias del litigio principal, como se desprenden del apartado 24 de la presente sentencia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero constituye un caso de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción de precio en el sentido de dicha disposición.

34 Aunque corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar la calificación jurídica de las operaciones llevadas a cabo por NLB y Domino, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación.

35 En este sentido, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, 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 transacción, 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 (sentencia Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 22).

36 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, fuera de los supuestos de anulación o de resolución de los contratos, en los que las partes vuelvan a la situación que ocupaban antes de celebrar el contrato y el sujeto pasivo ya no dispone de su crédito, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA contempla únicamente las situaciones en las que la otra parte de un contrato no satisface, o sólo lo hace de modo parcial, un crédito que, no obstante, debe en virtud de dicho contrato (véase, en ese sentido, la sentencia Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartados 23 y 24).

37 Por tanto, la base imponible del sujeto pasivo no puede reducirse cuando, en las condiciones previstas en el contrato, dicho sujeto pasivo ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, el beneficiario de dicha prestación ya no es deudor ante el sujeto pasivo del precio convenido.

38 De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

39 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo abone el IVA una primera vez con ocasión de la celebración de un contrato de arrendamiento financiero que incluye una opción de compra y, una segunda vez, cuando cede el bien objeto de dicho contrato a una sociedad tercera debido a que el arrendatario del contrato de arrendamiento financiero incumple sus obligaciones.

40 A este respecto, hay que recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, se opone a que la imposición de las actividades profesionales de un sujeto pasivo genere una doble imposición (véanse, en ese sentido, las sentencias Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, apartados 45 y 46, y Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 42).

41 El Tribunal de Justicia también ha declarado que del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA (sentencia BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 29). No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véase, en ese sentido, la sentencia RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, apartado 20).

42 Con arreglo a dicha jurisprudencia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las operaciones de que se trata en el litigio principal, a saber, por un lado, las prestaciones en favor de Domino y, por otro lado, la cesión de los bienes inmuebles a una sociedad tercera, deben considerarse una «prestación única». Así sucede en particular cuando varios elementos o actos realizados por el sujeto pasivo están tan estrechamente relacionados que forman, objetivamente, una única prestación económica indisociable cuya división revestiría un carácter artificial.

43 Cuando se comprueba que no puede estimarse que las citadas operaciones forman una prestación única, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA.

44 De las consideraciones anteriores resulta que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una

prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Segunda) declara:

- 1) **Los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, 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, en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un 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 del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble 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.**
- 2) **El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.**
- 3) **El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (respecto al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: esloveno.