Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de julio de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Base imponible — Reducción — Principio de neutralidad fiscal — Contrato de arrendamiento financiero rescindido por impago de las cuotas — Liquidación complementaria — Ámbito de aplicación — Operaciones imponibles — Entrega de bienes efectuada a título oneroso — Pago de una "indemnización" de rescisión hasta la fecha de extinción del contrato — Competencia del Tribunal de Justicia»

En el asunto C-242/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 26 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de abril de 2018, en el procedimiento entre

«UniCredit Leasing» EAD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de «UniCredit Leasing» EAD, por la Sra. I. Dimitrova y el Sr. M. Raykov, advokati;

– en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), por el Sr. N. Kalistratov, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y T. Mitova, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y por las Sras. Y. Marinova y P. Mihaylova, 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 tiene por objeto la interpretación del artículo 90 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 del IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «UniCredit Leasing» EAD (en lo sucesivo, «Unicredit») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [Director de la sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y de seguridad social» de Sofía, de la Agencia nacional de recaudación (NAP), Bulgaria] (en lo sucesivo, «Direktor»), relativo a la negativa de este a concederle una regularización de la cuantía del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonada en relación con las cuotas impagadas de un contrato de arrendamiento financiero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Acta de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea

3 El artículo 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203) establece lo siguiente:

«Desde la fecha de la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios y los actos adoptados con anterioridad a la adhesión por las instituciones y el Banco Central Europeo serán vinculantes para Bulgaria y Rumanía y aplicables en ambos Estados en las condiciones establecidas en dichos Tratados y en la presente Acta.»

Directiva del IVA

4 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA dispone:

«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».

5 El artículo 14 de esta Directiva establece lo siguiente:

«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:

a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;

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;

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

3. Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.»

6 El artículo 63 de la citada Directiva dispone:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

7 El artículo 73 de esta misma Directiva preceptúa lo siguiente:

«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».

8 El artículo 90 de la Directiva del IVA 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.»

9 El artículo 273 de la citada 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 búlgaro

10 A tenor del artículo 6 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, en vigor a partir del 1 de enero de 2007; en lo sucesivo, «ZDDS»):

«(1) Se considerará "entrega de un bien", en el sentido de esta Ley, la transmisión del derecho de propiedad o de otro derecho real sobre el bien.

(2) A efectos de la presente Ley, se considerará también "entrega de un bien":

[…]

3. (modificado en el DV n.º 101 de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014). La puesta a disposición efectiva del bien en ejecución de un contrato de arrendamiento financiero en el que se establezca expresamente la transmisión del derecho de propiedad sobre el bien; la presente disposición se aplicará también cuando el contrato de arrendamiento financiero solo prevea una opción de transmisión de la propiedad sobre el bien y la suma de las cuotas adeudadas en virtud de dicho contrato, sin los intereses en virtud del artículo 46, apartado 1, punto 1, sea idéntica al precio normal del bien en la fecha de la puesta a disposición […]».

11 El artículo 115 de la ZDDS establece:

«(1) En caso de modificación de la base imponible o de rescisión de una operación para la que se haya emitido una factura, el proveedor del bien o servicio estará obligado a expedir una nota rectificativa de la factura.

(2) (completado en el DV n.º 97 de 2016, en vigor a partir del 1 de enero de 2017). La nota rectificativa deberá expedirse en el plazo de cinco días desde que se haya producido la circunstancia correspondiente prevista en el apartado 1, y, cuando se refiera a una entrega respecto de la que se haya emitido una factura, en la que se indique el IVA facturado sobre el pago de un anticipo, en el plazo de cinco días desde la fecha de reembolso, de la compensación o de otro pago a título oneroso del importe del anticipo previsto, por el importe reembolsado, compensado o pagado a título oneroso de otro modo.

(3) En caso de incremento de la base imponible, deberá expedirse una nota de adeudo; en caso de reducción de la base imponible o de rescisión de la operación, deberá expedirse una nota de abono.

(4) Además de los elementos esenciales a que se refiere el artículo 114, la nota rectificativa de una factura deberá indicar obligatoriamente:

1. el número y la fecha de la factura para la que se emita la nota;

2. el motivo de la emisión de dicha nota.

(5) La nota deberá emitirse al menos en dos ejemplares: una para el proveedor y otra para el destinatario.

(6) En caso de anulación o rescisión del contrato de arrendamiento financiero contemplado en el artículo 6, apartado 2, punto 3, el proveedor deberá emitir una nota de abono que corresponda a la diferencia entre la base imponible relativa a la entrega en el sentido del artículo 6, apartado 2, punto 3, y el importe restante con arreglo a dicho contrato, exento del IVA conforme a la presente Ley.

(7) (nuevo, DV n.º 94 de 2012, en vigor a partir del 1 de enero de 2013). La nota rectificativa de una factura podrá no contener los elementos esenciales mencionados en el artículo 114, apartado 1, puntos 12, 14 y 15, salvo cuando se refiera a una operación cuyo lugar de ejecución se encuentre en el territorio de un Estado miembro, a una operación intracomunitaria o a una venta de bienes a distancia.»

12 El artículo 116 de la ZDDS establece:

«(1) No se permite aportar rectificaciones ni añadidos a las facturas o a las correspondientes notas. Los documentos expedidos o rectificados irregularmente deberán ser anulados y habrán de emitirse nuevos documentos.

(2) Se considerarán también documentos expedidos irregularmente las facturas emitidas y las notas correspondientes en las que no se indique el IVA cuando debiera haberse mencionado.

(3) Se considerarán también documentos expedidos irregularmente las facturas emitidas y las notas correspondientes en las que se indique el IVA cuando no debiera haberse mencionado.

(4) Cuando se incluyan documentos emitidos irregularmente o rectificados en los registros contables del proveedor o del destinatario, será necesario, para anularlos, que se redacte, respecto a cada una de las partes, un acta en la que se indique:

1. el motivo de anulación;

2. el número y la fecha del documento anulado;

3. el número y la fecha de emisión del nuevo documento;

4. la firma de las personas que hayan elaborado el acta respecto a cada una de las partes.

(5) El emisor conservará todos los ejemplares de los documentos anulados, que se registrarán en la contabilidad del proveedor y del destinatario de conformidad con el Reglamento de desarrollo de la Ley.»

13 El apartado 9 de las disposiciones transitorias y finales de la ZDDS dispone lo siguiente:

«(1) Cuando, en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, los bienes se pongan efectivamente a disposición antes de la entrada en vigor de la presente Ley, todos los pagos siguientes (cuotas de reembolso) en ejecución de dicho contrato adeudados después de la entrada en vigor [de la ZDDS] se considerarán operaciones individuales cuyo devengo se producirá en la fecha del pago, o, si fuera anterior, en la fecha en que este sea exigible.

(2) El apartado 1 solo se aplicará si, en el plazo de un mes a partir de la entrada en vigor [de la ZDDS], el sujeto pasivo (proveedor) entrega a la Dirección territorial de la Agencia nacional de recaudación en la que esté registrado una lista en la que figure obligatoriamente la siguiente información:

1. el destinatario en virtud de los contratos contemplados en el apartado 1;

2. el número y el importe de las cuotas en virtud de todos los contratos para los que se haya emitido un documento fiscal pero que no hayan sido pagadas;

3. el número y el importe de las cuotas en virtud de todos los contratos respecto de los que el hecho imponible a efectos del apartado 1 se produzca después de la entrada en vigor de la presente Ley.

(3) Respecto a los contratos que no figuren en una lista entregada con arreglo al apartado 2, se considerará que, en la fecha de entrada en vigor [de la ZDDS], el sujeto pasivo efectúa una operación en el sentido del artículo 6, apartado 2, punto 3, cuya base imponible es equivalente a la suma de las cuotas adeudadas después de la entrada en vigor [de la ZDDS], sin el IVA devengado sobre ellas.»

14 El artículo 128 del Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Código de Procedimiento en Materia Tributaria y de Cotizaciones Sociales; DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005, en vigor a partir del 1 de enero de 2006; en lo sucesivo, «DOPK») establece:

«(1) Los importes indebidamente pagados o percibidos por impuestos, cotizaciones sociales obligatorias, multas y sanciones pecuniarias impuestas por los organismos de recaudación, así como las cantidades que puedan ser devueltas por la Agencia nacional de recaudación en virtud de la legislación tributaria o de la seguridad social, deberán ser imputados por los organismos de recaudación a la devolución de las deudas públicas exigibles cobradas por la Agencia nacional de recaudación. Podrá realizarse una compensación con una deuda prescrita cuando el crédito del deudor sea exigible antes de que su deuda haya prescrito. […]»

15 El artículo 129 del DOPK dispone que:

«(1) La compensación o la devolución podrán efectuarse de oficio por la Administración tributaria o cuando el interesado lo solicite por escrito. La solicitud de compensación o de devolución se examinará si se ha presentado antes del transcurso de cinco años a contar desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo la causa de la devolución, salvo disposición legal en contrario.

[…]

(3) (completado DV n.º 108 de 2007). La resolución de compensación o de devolución deberá dictarse en el plazo de 30 días a partir de la recepción de la solicitud si no se ordena ninguna inspección antes de la expiración de dicho plazo. Aun en caso de compensación o devolución, incluso cuando se recurra la resolución mencionada en la primera frase, las deudas de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias podrán ser objeto de una inspección. Si la resolución se recurre en vía contenciosa, podrá practicarse una liquidación complementaria hasta el momento de la entrada en vigor de la resolución judicial. […]

(7) Las resoluciones de compensación o de devolución podrán ser recurridas conforme a las vías de recurso contra las liquidaciones complementarias.»

16 El artículo 133 del DOPK dispone:

«(1) Una deuda de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias constatada mediante liquidación complementaria definitiva y que no haya sido objeto de recurso judicial podrá modificarse a iniciativa del organismo recaudador o a instancias de la persona inspeccionada.

(2) La deuda se modificará por los siguientes motivos:

1. cuando aparezcan nuevas circunstancias o nuevas pruebas escritas esenciales para determinar las deudas de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias, de las que la persona o el organismo que haya emitido la liquidación complementaria no podía tener conocimiento antes de:
   a) la emisión de la liquidación complementaria, cuando esta no haya sido recurrida;
   b) la adquisición de carácter definitivo de la liquidación complementaria, cuando esta haya sido recurrida.

2. cuando el órgano jurisdiccional que conozca del asunto haya comprobado que las explicaciones escritas presentadas por terceros, las conclusiones de peritos o las declaraciones escritas en que se basa la declaración de la deuda de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias son falsas o que el destinatario de la liquidación complementaria, su representante o el organismo recaudador que haya participado en la determinación de los impuestos o las cotizaciones sociales obligatorias o haya examinado el recurso contra la liquidación complementaria haya cometido una infracción penal;

3. cuando la determinación de la deuda se base en un documento respecto del que se haya reconocido debidamente por vía judicial que es falso, que contiene información falsa o que ha sido falsificado;

4. cuando la determinación de la deuda se base en un acto de un órgano jurisdiccional o de otra autoridad estatal que haya sido anulado posteriormente;

5. cuando se emita otra liquidación complementaria contraria que haya adquirido carácter definitivo, en relación con las mismas deudas, el mismo período y el mismo sujeto pasivo. […]»

17 El artículo 134 del DOPK tiene el siguiente tenor:

«(1) (completado DV n.º 94 de 2015, en vigor a partir del 1 de enero de 2016) El organismo recaudador que constate un motivo de modificación de conformidad con el artículo 133, apartado 2, deberá informar al Director territorial, justificando la existencia del motivo. Tras haber apreciado la existencia de un motivo de modificación, el Director territorial podrá confiar o decidir delegar una inspección que permita modificar deudas de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias ya determinadas.

(2) Una persona interesada podrá presentar una solicitud por escrito ante el Director territorial, adjuntando las pruebas que invoque.

(3) Se permitirá la modificación si la resolución por la que se ordena la inspección se emite o la solicitud de modificación se presenta dentro de los tres meses siguientes al conocimiento del motivo de modificación y antes de la expiración del plazo previsto en el artículo 109.

(4) En el plazo de treinta días desde la presentación de la solicitud a que se refiere el apartado 2, el Director territorial ordenará o denegará la inspección mediante resolución motivada. Se enviará una copia de la resolución denegatoria a la persona que haya presentado la solicitud en el plazo de siete días después de haber sido adoptada y a más tardar catorce días después de la expiración del plazo previsto en la primera frase del presente apartado.

(5) (modificado DV n.º 30 de 2006, en vigor a partir del 1 de marzo de 2007) La persona interesada podrá interponer un recurso contra la resolución denegatoria en el plazo de catorce días a partir de la fecha de recepción de la resolución, y contra una denegación presunta en el plazo de 30 días a partir de la expiración del plazo de respuesta, ante el órgano jurisdiccional administrativo competente para conocer del recurso interpuesto contra la liquidación complementaria. El recurso se interpondrá a través del Director territorial. El órgano jurisdiccional se pronunciará sobre el recurso mediante auto que no será susceptible de recurso.

(6) Cuando se compruebe que la deuda de impuestos o de cotizaciones sociales obligatorias se ha fijado en un importe superior o inferior a lo que corresponda, se emitirá una liquidación complementaria relativa a la diferencia. De haberse percibido una cantidad en exceso, se compensará o devolverá mediante liquidación complementaria.»

18 El artículo 87 de la Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Ley de Obligaciones y Contratos; en lo sucesivo, «ZZD») establece:

«(1) Si el deudor de un contrato sinalagmático incumple sus obligaciones por una causa que le sea imputable, el acreedor podrá resolver el contrato, siempre que le haya requerido el cumplimiento en un plazo razonable y le haya comunicado que, una vez que ese plazo haya expirado, el contrato se considerará resuelto. Si el contrato se hubiera celebrado por escrito, el acreedor deberá efectuar el citado requerimiento también por escrito. […]»

19 El artículo 88 de la ZZD dispone que:

«(1) La resolución tendrá efectos retroactivos salvo en el caso de los contratos de tracto sucesivo o periódico. El acreedor tendrá derecho a la reparación de los perjuicios causados por el incumplimiento del contrato. […]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 El 6 de febrero de 2006, la sociedad «BA Kreditanstalt Bulus» EOOD (en lo sucesivo, «Bulus» o «arrendador»), en cuyos derechos se ha subrogado Unicredit, celebró con «Vizatel» OOD (en lo sucesivo, «arrendatario») un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra, en virtud del cual el arrendador se comprometía a adquirir la parcela que eligiese el arrendatario para construir en ella un edificio y ceder el uso conjunto de ambos al arrendatario.

21 El plazo de vigencia de este contrato se estipuló en once años contados a partir del inicio del mes en que se produjese la cesión del bien objeto del contrato, a cambio de una cuota mensual. El contrato establecía que el arrendador podía rescindir anticipadamente el contrato en caso de impago de al menos tres cuotas por el arrendatario y exigir el pago de una indemnización igual al importe total de las cuotas no pagadas hasta la conclusión del período del *leasing*.

22 El 5 de diciembre de 2006, el objeto del contrato fue entregado al arrendatario y, el 28 de diciembre siguiente, el arrendador expidió una factura con IVA en concepto de la primera cuota. Mediante liquidación complementaria de 14 de febrero de 2008, la Administración tributaria búlgara determinó una deuda de IVA a cargo de Bulus, calculada sobre una base imponible constituida por la suma de todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato y, posteriormente, la compensó con un crédito fiscal que este poseía frente a la Hacienda Pública.

23 El arrendador siguió emitiendo facturas con IVA hasta el 29 de octubre de 2010 y, posteriormente, del 4 de agosto de 2011 al 31 de agosto de 2012, mientras que el arrendatario dejó de pagar las cuotas vencidas desde el mes de abril de 2009. Debido a que el arrendatario incurrió en incumplimiento culpable de sus obligaciones, Bulus rescindió unilateralmente el contrato de arrendamiento financiero con efectos a partir del 6 de junio de 2015.

24 En estas circunstancias, Bulus solicitó a la Administración tributaria búlgara la devolución del IVA calculado en la liquidación complementaria de 14 de febrero de 2008. Sin embargo, su solicitud fue denegada mediante resolución del organismo de recaudación competente, que fue confirmada por el Direktor.

25 Bulus interpuso recurso contra dicha resolución ante el Administrativen sad Sofia (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), que dicho órgano jurisdiccional desestimó.

26 UniCredit, que se ha subrogado en los derechos de Bulus, ha interpuesto recurso de casación contra dicha sentencia ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria). Sostiene, en particular, que el Administrativen sad Sofia

(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) vulneró el derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de rescisión de un contrato, garantizado por el artículo 90 de la Directiva del IVA.

27 El órgano jurisdiccional remitente estima que el derecho a corregir la base imponible del IVA cuando esta se determina mediante una liquidación complementaria definitiva, y no mediante una factura, no es aplicable, ya que se trata de un acto administrativo que determina una deuda tributaria. Además, aun suponiendo que este derecho de corrección sea aplicable, habría que distinguir, por una parte, el período durante el cual el arrendatario pagó las cuotas vencidas y respecto del que no procede efectuar ninguna corrección de la base imponible del IVA y, por otra parte, el período durante el cual el arrendatario dejó de pagar las cuotas vencidas hasta la rescisión por impago parcial y respecto del que, según el Derecho nacional, es imposible restablecer la situación anterior a la celebración del contrato. Asimismo, suponiendo que se trate de un caso de impago parcial y no de rescisión en el sentido del artículo 90 de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente subraya que ninguna disposición del Derecho búlgaro regula las modalidades de reducción de la base imponible fijada por una liquidación complementaria en caso de impago parcial o total.

28 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la corrección de la base imponible del IVA en lo que respecta al período comprendido entre la rescisión del contrato y su fecha de finalización prevista, dado que no se ha acreditado, por una parte, que el objeto del contrato se entregara al arrendador antes del vencimiento de dicho contrato y, por otra parte, que las deudas del arrendatario se saldaran con carácter definitivo, habida cuenta de la cláusula de dicho contrato que estipula el pago al arrendador de una indemnización en caso de rescisión por incumplimiento culpable.

29 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite la disposición del artículo 90, apartado 1, de la [Directiva del IVA], en caso de rescisión de un contrato de arrendamiento financiero, la reducción de la base imponible y la devolución de las cuotas del IVA resultantes de una liquidación definitiva practicada por la Inspección de los Tributos sobre una base imponible compuesta de la suma de las cuotas de *leasing* mensuales correspondientes a todo el período de vigencia del contrato?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿a cuál de los supuestos mencionados en el artículo 90, apartado 1, de la [Directiva del IVA] puede acogerse el arrendador frente a un Estado miembro, en caso de impago parcial de las cuotas de *leasing* adeudadas, para reducir la base imponible del impuesto proporcionalmente a las cuotas adeudadas pero no pagadas, correspondientes al período comprendido entre el cese del pago de las cuotas y la rescisión del contrato, habida cuenta de que dicha rescisión, tal como se estipuló en el propio contrato, carece de efecto retroactivo?

3) ¿Permite la interpretación del artículo 90, apartado 2, de la [Directiva del IVA], en un caso como el presente, deducir la existencia de una excepción a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA?

4) ¿Permite la interpretación del artículo 90, apartado 1, de la [Directiva del IVA] considerar que el concepto de rescisión utilizado en dicha disposición comprende los casos en que, en un contrato de arrendamiento financiero con pacto firme de transmisión de la propiedad, el arrendador, una vez que ha rescindido el contrato por incumplimiento del arrendatario, ya no puede exigir a este el pago de las cuotas de *leasing*, pese a que, conforme a lo dispuesto en el contrato, tenga derecho a una indemnización por el importe de todas las cuotas de *leasing* impagadas que se habrían devengado hasta la extinción del contrato?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

30 Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho de la Unión únicamente respecto a su aplicación en un nuevo Estado miembro a partir de la fecha de su adhesión a la Unión Europea (sentencias de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros, C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589, apartado 27, y de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 34).

31 De ello se sigue, en particular, que el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretar las directivas de la Unión relativas al IVA en los casos en que el período de recaudación del impuesto es anterior a la fecha de adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión (sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, apartado 18).

32 En cambio, el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho de la Unión cuando los hechos del litigio principal son parcialmente posteriores a la fecha de adhesión del Estado miembro a la Unión (sentencia de 15 de abril de 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, apartado 15) o cuando tienen su origen en un contrato celebrado antes de la adhesión del Estado miembro a la Unión y esa situación siguió produciendo efectos después de dicha fecha (véanse, por analogía, en relación con un contrato de concesión, la sentencia de 15 de diciembre de 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, apartados 22 y 23, y, por lo que respecta a la constitución contractual de derechos de usufructo, la sentencia de 6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth, C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157, apartados 38 y 40).

33 En el caso de autos, el contrato de arrendamiento financiero se celebró en febrero de 2006 y el IVA se devengó a partir de la entrega material del bien objeto del contrato en diciembre de 2006. Por lo tanto, los hechos del litigio principal y el período de recaudación son anteriores a la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión el 1 de enero de 2007.

34 Sin embargo, se trataba de un contrato de tracto sucesivo que obligaba al arrendatario a pagar durante once años cuotas sujetas al IVA a partir del 28 de diciembre de 2006. Por consiguiente, la situación nacida de dicho contrato siguió surtiendo efectos después de la fecha de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión.

35 Así pues, dadas las características propias de dicho contrato y la persistencia de sus efectos jurídicos después de la fecha de adhesión de ese Estado miembro a la Unión, el Tribunal de Justicia es competente para conocer de las cuestiones prejudiciales relativas a las consecuencias fiscales de su ejecución.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

36 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que permite, en caso de rescisión de un contrato de arrendamiento financiero, una reducción de la base imponible del IVA calculada a tanto alzado mediante una liquidación complementaria sobre todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato, cuando dicha liquidación complementaria sea definitiva y constituya por tanto un «acto administrativo firme» que determina una deuda tributaria.

37 A este respecto, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de esta Directiva, el cual 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 la base imponible del IVA

y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cada vez que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva del 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 de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 29 y jurisprudencia citada).

38 Ha de recordarse también que, si bien los Estados miembros podrán establecer, en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA, las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, tales medidas, en principio, solo 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 del IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartados 31 y 33).

39 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 transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación 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 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 34).

40 Pues bien, la emisión de una liquidación complementaria, como la controvertida en el litigio principal, no puede constituir una formalidad dirigida a garantizar la correcta recaudación del IVA y a evitar el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA.

41 De este modo, la emisión de una liquidación complementaria, como la controvertida en el litigio principal, no puede, por sí sola, justificar que el sujeto pasivo ya no pueda alegar posteriormente su derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de rescisión del contrato.

42 Así sucede, teniendo en cuenta de los principios recordados anteriormente, aun cuando, como subraya el órgano jurisdiccional remitente, la liquidación complementaria, con arreglo a las normas nacionales, haya adquirido carácter «firme», es decir, no sea susceptible de recurso.

43 De ello se deduce que procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que permite, en caso de rescisión de un contrato de arrendamiento financiero, una reducción de la base imponible del IVA calculada a tanto alzado mediante una liquidación complementaria sobre todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato, aun cuando dicha liquidación complementaria sea definitiva y constituya por tanto un «acto administrativo firme» que determina una deuda tributaria con arreglo al Derecho nacional.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

Sobre la admisibilidad de la cuarta cuestión prejudicial

44 El Gobierno búlgaro sostiene que la cuarta cuestión prejudicial es inadmisible. Por un lado, la cláusula que establece una indemnización en caso de rescisión del contrato por incumplimiento culpable es nula por ser contraria al orden público en el Derecho nacional. Por otro lado, esta cuestión se refiere a un contrato de arrendamiento financiero con pacto firme de transmisión de la propiedad, mientras que el contrato controvertido en el litigio principal incluye precisamente una opción de compra.

45 A este respecto, debe recordarse que, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 47).

46 De ello se deriva que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulte evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no guarda relación alguna ni con la realidad ni el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 23 de enero de 2019, M.A. y otros, C-661/17, EU:C:2019:53, apartado 50).

47 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que no le corresponde pronunciarse, en un procedimiento prejudicial, sobre la interpretación de las disposiciones nacionales ni juzgar si la interpretación que hace de ellas el órgano jurisdiccional nacional es correcta, ya que tal interpretación es competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales (sentencias de 16 de febrero de 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, apartado 21, y de 14 de junio de 2017, Online Games y otros, C-685/15, EU:C:2017:452, apartado 45).

48 Por último, consta que, en el marco del artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un supuesto de hecho determinado. 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 esa apreciación, reformulando, en su caso, la cuestión que se le ha planteado (sentencia de 2 de julio de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, apartado 25 y jurisprudencia citada).

49 En el presente asunto, el Gobierno búlgaro alega que la cláusula que prevé una indemnización en caso de rescisión del contrato por incumplimiento culpable es nula por ser contraria al orden público en el Derecho nacional. Pues bien, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la interpretación del Derecho nacional ni comprobar la exactitud del marco normativo y fáctico definido por el órgano jurisdiccional remitente.

50 Por otra parte, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende, como señala el Gobierno búlgaro, que el contrato de arrendamiento financiero controvertido contiene una opción de compra. Sin embargo, la mención, a primera vista errónea, en un pasaje de la cuestión prejudicial de la falta de opción no hace que la cuestión prejudicial sea meramente hipotética. Además, en el marco de una remisión prejudicial, corresponde al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente reformulando, en su caso, la cuestión que se le ha planteado.

51 En estas circunstancias, se considera admisible la cuarta cuestión prejudicial, que el Tribunal de Justicia entenderá referida, como indica el órgano jurisdiccional remitente en el apartado 4 de la resolución de remisión, a un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra.

Sobre el fondo

52 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, existe una «rescisión» o «impago» que pueda incluirse en la excepción a la obligación de reducción de la base imponible del IVA prevista en el apartado 2 de dicho artículo, por un lado, al no haberse pagado una parte de las cuotas adeudadas de un contrato de arrendamiento financiero correspondientes al período comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión del contrato, dado que dicha rescisión carece de efecto retroactivo, y, por otro lado, al no haberse pagado una indemnización exigible en caso de rescisión anticipada del contrato y correspondiente a la suma de todas las cuotas impagadas hasta la fecha de extinción de dicho contrato.

53 El artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros, en los casos de impago total o parcial del precio, establecer excepciones a la norma recordada en el apartado 37 de la presente sentencia, según la cual están obligados a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente cada vez que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo.

54 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa 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 de que se trate, puede ser de difícil verificación o meramente provisional (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 17).

55 En efecto, el impago del precio de compra no devuelve a las partes a la situación anterior a la celebración del contrato. Por un lado, el comprador sigue estando, cuando menos, obligado a pagar la totalidad del precio inicialmente convenido en caso de impago total o de la parte del precio que resta por pagar en caso de impago parcial. Por otro lado, el vendedor sigue disponiendo, en principio, de su crédito, que puede exigir judicialmente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 29).

56 Por lo tanto, si bien los términos de anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que 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, el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartados 30 y 31).

57 Por lo que respecta, en primer lugar, a las cuotas adeudadas por el período comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión del contrato de arrendamiento financiero de que se trata, ha de señalarse que, en el caso de autos, el arrendador rescindió este contrato a partir del 6 de junio de 2015. Sin embargo, dado que la rescisión solo surte efectos futuros, con arreglo al artículo 88 de la ZZD, las

cuotas del contrato de arrendamiento financiero no pagadas por el arrendatario antes de la fecha de rescisión siguen siendo exigibles y el arrendador sigue disponiendo, en principio, de su crédito, con la posibilidad de exigirlo judicialmente.

58 Por consiguiente, la reducción en la cuantía correspondiente de la base imponible del IVA en caso de rescisión del contrato prevista en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA no puede aplicarse a un crédito de ese tipo, al que no afecta la rescisión del contrato de arrendamiento financiero.

59 De ello resulta que la falta de pago de una parte de las cuotas adeudadas respecto al período anterior a la rescisión del contrato constituye un supuesto de impago parcial, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, respecto del cual el Estado miembro de que se trate puede, como se desprende de los apartados 53 y 54 de la presente sentencia, ejercer su facultad de establecer excepciones a la obligación de reducción de la base imponible prevista en el apartado 2 de dicho artículo.

60 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que debe considerarse que una disposición nacional que, al enunciar las situaciones en las que se reduce la base imponible, no contempla el supuesto de impago del precio de la operación es el resultado del ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad de acogerse a una excepción que le reconoce el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 24).

61 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente afirma que el Derecho búlgaro no contiene disposiciones que permitan la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago, ya que el artículo 115 de la ZDDS solo prevé una corrección de este tipo en caso de anulación o rescisión. Por lo tanto, debe considerarse que la República de Bulgaria ha ejercido su facultad de establecer excepciones a la obligación de reducción de la base imponible en caso de impago, de modo que el arrendador no puede invocar tal derecho.

62 Dicho esto, la incertidumbre de cobrar las cantidades adeudadas puede tenerse en cuenta, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, privando al sujeto pasivo de su derecho a reducción de la base imponible mientras el crédito no sea definitivamente incobrable. Pero también puede tenerse en cuenta concediendo la reducción cuando el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldará, sin perjuicio de la posibilidad de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que, no obstante, se produzca el pago. Correspondería en tal caso a las autoridades nacionales determinar, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el sujeto pasivo en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable. Esta regla sería igualmente eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, pero sería menos gravosa para el sujeto pasivo, que realiza la financiación previa del IVA al recaudarlo por cuenta del Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 27).

63 A este respecto, se ha declarado que tal constatación es válida con mayor motivo en el caso de una normativa nacional con arreglo a la cual solo puede tenerse certeza del carácter definitivamente incobrable del crédito, en la práctica, tras el transcurso de una decena de años. Esa duración hace, en cualquier caso, que los empresarios, cuando se enfrentan al impago de una factura, tengan que soportar una desventaja de tesorería respecto de sus competidores de los demás Estados miembros que puede manifiestamente menoscabar el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva del IVA (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 28).

64 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el arrendatario dejó de pagar las cuotas adeudadas desde el mes de abril de 2009, es decir, casi nueve años antes de la fecha de la resolución de remisión. Pues bien, de lo anterior se desprende que la falta de cobro por el sujeto pasivo de las cantidades que se le adeudan durante un plazo prolongado lleva a considerar que

acredita una probabilidad razonable de que no se satisfaga la deuda, e incumbe a las autoridades nacionales, bajo el control del juez, cerciorarse de que ello es efectivamente así a la luz de las pruebas aportadas al efecto.

65 En estas circunstancias, dado que la facultad de establecer excepciones prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA tiene únicamente por objeto combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas, no puede aplicarse en una situación como la controvertida en el litigio principal, sin perjuicio de la posibilidad de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que, no obstante, se produzca el pago.

66 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la indemnización que debe abonarse en caso de rescisión anticipada del contrato, de la resolución de remisión se desprende que el contrato de arrendamiento financiero estipulaba que el arrendador podía exigir al arrendatario, en caso de resolución por incumplimiento culpable, el pago de una indemnización por el importe de todas las cuotas impagadas respecto a todo el período de vigencia del contrato, previa deducción del valor residual del activo y del canon anual calculado sobre la base del tipo de interés aplicable para la financiación de la operación. De ello resulta que las cuotas del contrato de arrendamiento financiero pueden considerarse adeudadas después de la fecha de rescisión, sin perjuicio de la aplicación de disposiciones nacionales en contrario.

67 Sobre este punto, el Direktor, el Gobierno búlgaro y la Comisión Europea alegan que el pago convenido en concepto de indemnización no constituye una verdadera indemnización de rescisión, sino la remuneración de la operación objeto del contrato y sujeta como tal al IVA.

68 Asimismo, debe recordarse que, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

69 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de «operación a título oneroso» tan solo exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 10 de enero de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, apartado 31).

70 Más concretamente, se ha declarado que el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia, importe que equivale al que dicho operador habría percibido durante el resto del citado período de no haberse producido tal resolución, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al IVA, aun cuando tal resolución implique la desactivación de los productos y servicios previstos en el contrato antes del término del período mínimo de permanencia convenido (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartados 12, 45 y 57).

71 En el presente asunto, por lo que respecta, en primer lugar, al requisito relativo a la existencia de prestaciones recíprocas que establezcan una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, procede señalar que el pago, en concepto de indemnización por rescisión del contrato, de las cuotas en cuestión es un elemento constitutivo del contrato, por cuanto la existencia del vínculo jurídico que une a las partes depende del pago de dichas cuotas.

72 En efecto, de los datos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco del contrato de arrendamiento financiero de que se trata, el arrendador se comprometió a adquirir la parcela que eligiese el arrendatario para construir en ella un edificio y ceder el uso conjunto de ambos al arrendatario. A cambio, el arrendatario debía abonar una cuota mensual por un importe de 833,78 euros durante 132 meses, es decir, once años, de forma que se financiara la operación con arreglo al calendario de vencimiento anexo a dicho contrato. Por otra parte, mediante acuerdo de 29 de octubre de 2010, las partes declararon que la construcción del bien arrendado había concluido.

73 Además, el importe debido en caso de rescisión del contrato antes del término convenido corresponde únicamente, como se ha señalado en el apartado 66 de la presente sentencia, a la suma de todas las cuotas impagadas por todo el período de vigencia del contrato. Por lo tanto, quedan excluidos tanto el canon anual calculado sobre la base del tipo de interés aplicable para la financiación de la operación como el valor residual del activo que solo habría sido exigible de ejercitarse la opción. Por consiguiente, el pago del importe adeudado en caso de rescisión anticipada del contrato permite al arrendador percibir los mismos ingresos que habría percibido de no producirse esta. De ello se deduce que, en el caso de un contrato como el controvertido en el litigio principal, la rescisión no modifica la realidad económica de la relación contractual.

74 En tales circunstancias, procede considerar que, en un contrato como el controvertido en el litigio principal, la contraprestación del importe pagado por el arrendatario al arrendador consiste en el derecho del primero a que dicho operador ejecute las obligaciones concretas derivadas del contrato, aunque el arrendatario no desee o no pueda ejercitar ese derecho por una causa que le sea imputable. De hecho, poco importa que el arrendatario haya o no dispuesto del bien a partir de la fecha de rescisión del contrato, siempre que el arrendador haya dado al arrendatario la posibilidad de beneficiarse de las prestaciones derivadas del contrato, ya que su cese no le es imputable.

75 En segundo lugar, en lo que atañe al requisito de que las cantidades abonadas constituyan la contraprestación efectiva de un servicio individualizable, debe recordarse que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, las obligaciones que incumben al arrendador y el importe facturado al arrendatario en caso de rescisión anticipada del contrato se determinaron en el momento de la celebración de dicho contrato. Además, el importe adeudado en caso de rescisión anticipada equivale al importe total de las mensualidades pendientes, que pasan a ser exigibles con carácter inmediato sin que se altere la realidad económica de la relación contractual.

76 De ello resulta que debe considerarse que el importe adeudado en caso de rescisión anticipada forma parte del importe total que el arrendatario se había comprometido a pagar a cambio de que el arrendador cumpliera sus obligaciones contractuales.

77 La circunstancia de que la Administración tributaria búlgara haya calculado el IVA sobre una base imponible igual a la suma de todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato, extremo sobre el que Bulus no parece discrepar, confirma, por lo demás, que las cantidades de que se trata constituyen la contraprestación de una prestación autónoma e individualizable.

78 Por consiguiente, debe considerarse que una indemnización de rescisión como la controvertida en el litigio principal constituye la retribución de la operación objeto del contrato de arrendamiento financiero y, como tal, está sujeta al IVA.

79 Por lo tanto, es preciso determinar si hay «rescisión» o «impago», en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, al no haberse pagado las cuotas correspondientes a la suma de todas las mensualidades no pagadas desde la rescisión hasta la fecha de extinción del contrato.

80 Como se desprende del apartado 66 de la presente sentencia, puede considerarse que tales cantidades se adeudan, de modo que el arrendador sigue disponiendo, en principio, de su crédito con la posibilidad exigirlo judicialmente De hecho, el cobro de las cuotas adeudadas respecto al período posterior a la rescisión del contrato presenta, a primera vista, un carácter incierto.

81 Por lo demás, dado que el sujeto pasivo acredita una probabilidad razonable de que no se satisfaga la deuda correspondiente a las cuotas anteriores a la rescisión del contrato, habida cuenta de que las cantidades adeudadas no se han cobrado durante casi nueve años, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede considerar, en un litigio como el controvertido en el litigio principal, que tal probabilidad se aplica también a las cuotas posteriores a la rescisión del contrato.

82 En estas circunstancias, la facultad de establecer excepciones prevista en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA tampoco puede aplicarse respecto al período posterior a la rescisión del contrato, sin perjuicio de la posibilidad de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que, no obstante, se produzca el pago.

83 De ello se deduce que procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta que el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el impago de una parte de las cuotas adeudadas de un contrato de arrendamiento financiero correspondientes al período comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión no retroactiva del contrato, por un lado, y el impago de la indemnización exigible en caso de rescisión anticipada del contrato y correspondiente a la suma de todas las cuotas impagadas hasta la fecha de extinción de dicho contrato, por otro, constituyen un supuesto de impago que puede estar comprendido en la excepción a la obligación de reducción de la base imponible del IVA prevista en el apartado 2 de dicho artículo, a menos que el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldará, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

1) **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, debe interpretarse en el sentido de que permite, en caso de rescisión de un contrato de arrendamiento financiero, una reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido calculada a tanto alzado mediante una liquidación complementaria sobre todas las cuotas adeudadas por todo el período de vigencia del contrato, aun cuando dicha liquidación complementaria sea definitiva y constituya por tanto un «acto administrativo firme» que determina una deuda tributaria con arreglo al Derecho nacional.**

2) **El artículo 90 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el impago de una parte de las cuotas adeudadas de un contrato de arrendamiento financiero correspondientes al período comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión no retroactiva del contrato, por un lado, y el impago de la indemnización exigible en caso de rescisión anticipada del contrato y correspondiente a la suma de todas las cuotas impagadas hasta la fecha de extinción de dicho contrato, por otro, constituyen un supuesto de impago que puede estar comprendido en la**

excepción a la obligación de reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido prevista en el apartado 2 de dicho artículo, a menos que el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldará, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas