

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de abril de 2012

Asuntos: C-621/10 y C-129/11

Partes: *Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10), Provadinvest OOD (C-129/11) y Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,*

Síntesis:

IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 80, apartado 1 – Venta de bienes inmuebles entre sociedades vinculadas – Valor de la operación – Normativa nacional que establece que en el caso de operaciones entre personas vinculadas la base imponible a efectos del IVA está constituida por el valor normal de mercado

1. Antecedentes

La presente sentencia del TJUE examina la compatibilidad con el Derecho Comunitario de la normativa nacional búlgara relativa al IVA, que permite a las autoridades fiscales ajustar el valor de mercado de las operaciones entre personas vinculadas. El examen del Tribunal de Justicia se centra por tanto en la interpretación del art.80 de la Sexta Directiva como cláusula que autoriza a los Estados miembros a adoptar disposiciones nacionales frente a este tipo de abusos. El pronunciamiento del TJUE se produce en el marco de dos litigios entre los contribuyentes y la administración tributaria búlgara, la cual aplica la norma nacional que permite denegar la deducibilidad del IVA cuando se considera que se ha producido una manipulación del valor de los bienes y servicios en transacciones entre personas vinculadas. Los detalles de estos litigios son expuestos a continuación.

a) Antecedentes del Asunto C-621/10

El primer litigio se refiere a una sociedad búlgara (Balkan and Sea Properties) que se dedica a la inversión de fondos captados mediante la emisión de valores inmobiliarios. Mediante escritura pública, Balkan and Sea Properties compró en marzo de 2009 bienes inmuebles a la sociedad Ravda tur EOOD por un importe total de 21.318.852 BGN. Dicha sociedad es propiedad de Holding Varna AD, que posee también el 27,98 % del capital de Balkan and Sea Properties. Al concluir el contrato definitivo y preparar las facturas finales se llevó a cabo la deducción del IVA. Dado que la normativa nacional establece que, en caso de venta entre personas vinculadas, la base imponible corresponde al valor normal de los bienes, Balkan and Sea Properties y los servicios de la Administración tributaria (búlgara) encargaron la realización de sendas estimaciones.

La Administración tributaria llegó a la conclusión de que el valor normal de los bienes era inferior al precio de venta efectivo de éstos, que se tasaron en 21.216.300 BGN. La Administración tributaria consideró entonces que el IVA calculado sobre un precio superior al valor normal de los bienes era un impuesto facturado ilegalmente que no podía ser objeto de deducción y que, por tanto, Balkan and Sea Properties no tenía derecho a deducirse el IVA soportado sobre la diferencia entre ese valor normal y el precio de venta efectivo de dichos bienes durante el período impositivo correspondiente al mes de julio de 2009.

La liquidación complementaria fue objeto de un recurso administrativo ante el Direktor de la administración tributaria local, el cual confirmó la negativa a la deducción del IVA. El contribuyente recurrió ante el Tribunal administrativo de Varna, argumentando que las disposiciones de la normativa nacional del IVA no son conformes con el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, y solicitó la aplicación directa de dicha disposición del Derecho de la Unión. En este contexto, el referido tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *« ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas –siempre que la contraprestación sea superior al valor venal– la base imponible sólo estará constituida por el valor [normal] de la operación si el proveedor no disfruta plenamente del derecho a deducción del IVA que grava la compra o la venta de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?*
2. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios, que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas a un precio superior al valor [normal de mercado] y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor [normal de mercado]?*
3. *¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la Directiva [IVA] con carácter taxativo los casos en los que concurren los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor [normal] de la operación?*
4. *¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva [IVA], una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS?*

5. *En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letra c) de la Directiva [IVA] y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»*

b) Antecedentes del Asunto C-129/11

El segundo litigio afecta a una segunda sociedad búlgara de responsabilidad limitada (Provadinvest) cuya actividad principal es el arrendamiento de terrenos agrícolas y de estructuras de acero utilizadas en invernaderos de polietileno. Mediando escrituras públicas, esta sociedad vendió en junio de 2009 dos terrenos destinados a la explotación de invernaderos a uno de sus asociados y un terreno a su representante. Dichos terrenos se vendieron con las estructuras en polietileno construidas sobre ellos, con todas las mejoras y cultivos permanentes que en ellos se encontraban, al precio de 25.000 BGN cada uno. La referida sociedad búlgara expidió facturas por esas ventas sin desglosar el IVA. Y la Administración tributaria consideró que las ventas de los inmuebles incluían una entrega de terrenos exenta del IVA, pero también una entrega imponible de accesorios, mejoras y cultivos permanentes.

En virtud de la normativa nacional, en la medida en que las ventas de que se trata eran ventas entre personas vinculadas, la base imponible a efectos del IVA era el valor normal de mercado fijado por un tasador. Éste estimó que el valor normal global de tan sólo las estructuras en polietileno que se encontraban sobre los tres terrenos era de 392.700 BGN, es decir, una cantidad superior a la realmente abonada como contraprestación. La Administración tributaria emitió una liquidación complementaria respecto del período fiscal correspondiente al mes de junio de 2009. Dicha liquidación fue objeto de un recurso administrativo ante el Direktor, que confirmó el importe del IVA que debía soportar Provadinvest.

El contribuyente interpuso un recurso ante el tribunal administrativo, el cual considera que la venta de los terrenos agrícolas de que se trata representa una entrega exenta en virtud del artículo 45, apartado 1, de la ZDDS y que la venta de las instalaciones construidas sobre dichos terrenos es una entrega imponible, puesto que éstas se hallan comprendidas entre las excepciones establecidas en el apartado 5, apartado 2, del mismo artículo. En este contexto, el referido tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas –siempre que la contraprestación sea inferior al valor normal de mercado– la base imponible sólo estará constituida por el valor [normal] de la operación si el proveedor o el comprador no disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA que grava la compra o la fabricación de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?*
2. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas con un valor inferior al valor [normal de mercado], y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de [dicha] Directiva, y la entrega no está sujeta a ninguna de las exenciones previstas en los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377; 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390 de la [citada] Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?*

3. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA], en el sentido de que si el comprador ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios que son objeto de entregas posteriores entre personas vinculadas con un valor inferior al valor [normal de mercado], y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?*
4. *¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la Directiva [IVA] con carácter taxativo los casos en los que concurren los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor [normal] de la operación?*
5. *¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva [IVA] una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS?*
6. *En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA], y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»*

2. Comentario

Así planteadas las cuestiones prejudiciales, el TJUE centró su pronunciamiento en determinar si el artículo 80, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los requisitos que establece son exhaustivos o puede admitirse que la base imponible sea el valor normal de mercado entre personas vinculadas en casos distintos de los expresamente contemplados en dicha disposición, en particular cuando el sujeto pasivo disfrute plenamente del derecho a deducción.

El Tribunal de Justicia parte de la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, de acuerdo con la cual la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. De esta forma, se califica la contraprestación con el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos, tal y como ya se ha pronunciado el TJUE en otros precedentes (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 21, y de 9 de junio de 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rec. I-0000, apartado 28).

A este respecto, el TJUE insiste en que la referida regla del artículo 73 de la Directiva de IVA constituye la expresión de un principio fundamental cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15).

En este contexto, considera que el art.80.1 de la Directiva de IVA, al permitir que en determinados casos se considere que la base imponible es el valor normal de mercado, establece una excepción a la regla general prevista en el artículo 73 de ésta que, debido precisamente a su carácter excepcional, debe interpretarse

en sentido estricto (véanse las sentencias de 21 de junio de 2007, *Ludwig*, C-453/05, Rec. p. I-5083, apartado 21, y de 3 de marzo de 2011, *Comisión/Países Bajos*, C-41/09, Rec. p. I-0000, apartado 58 y jurisprudencia citada).

Junto a la interpretación estricta del art.80 de la Directiva, el TJUE introduce un segundo elemento hermenéutico que opera en la misma dirección. Así, indica que, según los términos del vigésimo sexto considerando de la Directiva IVA, el objetivo del artículo 80, apartado 1, de ésta es prevenir el fraude o la evasión fiscales. Sin embargo, tal y como destacó el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, cuando se suministran bienes o servicios a un precio artificialmente alto o bajo entre partes que disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA, no hay evasión ni fraude fiscal en esa fase. Sólo en el caso del consumidor final o de un sujeto pasivo «mixto» que no disfruta más que de un derecho proporcional de deducción puede el precio artificialmente alto o bajo generar una pérdida de ingresos fiscales. De esta forma, el TJUE considera que sólo existe riesgo de fraude o de evasión fiscales –que el artículo 80, apartado 1, de la citada Directiva permite prevenir a los Estados miembros– cuando la persona concernida por la operación no disfruta plenamente de un derecho a deducción. Tal posición, ciertamente no impide en absoluto que los Estados miembros establezcan otras obligaciones con el fin de evitar el fraude sobre la base y en las condiciones establecidas en el artículo 273 de la Directiva IVA, pero en todo caso al margen del marco autorizado por el art.80.

Según el TJUE, esta interpretación resulta corroborada por el tenor del artículo 11, A, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 (DO L 221, p. 9), cuyas disposiciones reproduce sustancialmente el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA (véase el tercer considerando de ésta), según el cual la excepción prevista «será aplicable únicamente a los casos siguientes».

Así las cosas, el TJUE concluye que los requisitos de aplicación establecidos en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición, en particular cuando el prestador, el proveedor o el comprador disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA.

En gran medida, esta sentencia del TJUE confirma pronunciamientos precedentes (particularmente, la jurisprudencia en los asuntos *Hotel Scandic*, *Werner Skripalle* y *Camps*), donde se estableció el concepto de operación a título oneroso y que el hecho de que la operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para dicha calificación (y gravamen), como lo es igualmente el vínculo que eventualmente pueda existir entre las partes de la operación. Y las medidas especiales que puedan adoptarse frente a determinado tipo de fraudes o abusos sólo son conforme con el Derecho de la UE cuando se mantienen dentro de los límites fijados por la propia regulación comunitaria del IVA (Sexta Directiva o Directiva 2006/112) y se hayan adoptado de acuerdo con los procedimientos de autorización comunitaria. Como se sabe, el legislador español, tras obtener una autorización comunitaria para articular una medida basada en el art.80 de la Directiva de IVA, modificó el art.79.cinco LIVA a través de la Ley 36/2006, precepto que debe interpretarse de acuerdo con esta jurisprudencia (muy en particular, considerando lo establecido en la sentencia *Werner Skripalle*, C-63/96).

3. Fallo

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

1. El artículo 80, 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 los requisitos de aplicación que establece son exhaustivos y que, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición, en particular cuando el sujeto pasivo disfruta plenamente del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
2. En circunstancias como las de los litigios principales, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 confiere a las sociedades interesadas el derecho a invocarlo directamente con el fin de oponerse a la aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con esa disposición. En caso de que el órgano jurisdiccional remitente no pueda proceder a una interpretación de la normativa interna acorde con el citado artículo 80, apartado 1, deberá abstenerse de aplicar toda disposición de dicha normativa que sea contraria a éste.

