

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

Asuntos: C621/10 y C129/11

Partes: *Balkan and Sea Properties ADSITS (C621/10), Provadinvest OOD (C129/11) y Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravlentie 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. Comentario

El Tribunal interpreta los artículos 73 y 80 de la Directiva 2006/112/CE en relación con la incidencia de la vinculación entre las partes de la transacción a efectos del IVA. El Tribunal aclara la finalidad y objetivo de las normas destinadas a regular las operaciones entre entidades vinculadas y reconoce el efecto directo del artículo 80.1 de la Directiva, lo que le permite ser invocado directamente ante los Tribunales nacionales frente a la legislación interna de los Estados miembros que lo contravengan.

Asimismo, considera que el artículo 80.1 de la Directiva establece unas circunstancias precisas y estrictas, atendiendo a su objetivo, que no pueden ser alteradas por la legislación nacional que transpone las exigencias de la normativa comunitaria.

Sin embargo, y por una defectuosa relación de los antecedentes, resulta imposible saber si en el caso planteado concurrían dichos presupuestos, por lo que el Tribunal de Luxemburgo remite la cuestión para su verificación por el Tribunal nacional.

De esta manera, queda contrastado por el Tribunal que los objetivos del impuesto impiden otorgar a la normativa sobre operaciones vinculadas el mismo alcance y contenido que las mismas poseen en el ámbito de la imposición sobre la renta; no sólo porque no existe armonización alguna al respecto, sino además, porque los objetivos y los mecanismos para generar situaciones de evasión y fraude fiscal son distintos en uno y otro ámbito.

2. Antecedentes

La sentencia es el resultado de la acumulación de dos asuntos C-621/10 y C-129/11, relativos a la compatibilidad de la normativa búlgara sobre IVA relativa a la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas.

En el caso *Balkan*, C-621/10, una sociedad de inversión mediante emisión de valores inmobiliarios adquiere bienes inmuebles a una sociedad hermana que es propiedad de una matriz común. La sociedad adquirente procede a la deducción del IVA soportado pero para conocer su importe encargó la realización

de una estimación para la fijación del valor de mercado, en consonancia con la legislación búlgara. Sin embargo, la Administración Tributaria, conforme con su estimación considera que el precio de mercado es inferior por lo que procede una deducción menor del IVA soportado. En consecuencia denegó la deducción del exceso, sin que conste si permitió la rectificación del IVA soportado al sujeto pasivo de dicha operación. Tras confirmar la negativa a deducir el exceso de IVA en la vía administrativa, el sujeto pasivo interpone recurso ante el Tribunal Administrativo de Varna que decide suspender el procedimiento y plantear las cuestiones prejudiciales.

En el caso Provalidinvest, C-129/11, una sociedad dedicada al arrendamiento de terrenos agrícolas y de estructuras de acero utilizadas en invernaderos de polietileno vende 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. Tras considerar que parte de la entrega era exenta –terrenos- y parte sujeta –accesorios, mejoras y cultivos permanentes-, la Administración búlgara procedió a fijar el valor normal de mercado de la transacción por un tasador, resultando un valor superior al inicialmente abonado como contraprestación entre las entidades, que tenían la consideración de personas vinculadas. Tras interponer recurso contra la reclamación administrativa desatendida, el Tribunal de Varna decide plantear cuestiones prejudiciales similares al caso anterior.

3. Cuestiones planteadas

Las cuestiones planteadas en el caso C-621/10 son:

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 disfrutaban 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?»

4. Fallo

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.

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.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal considera, en primer lugar, que para verificar si concurrían los requisitos exigidos para sujetar al IVA las ventas de los terrenos agrícolas y de las estructuras construidas sobre éstos es necesaria la intervención del órgano jurisdiccional remitente, pues son apreciaciones de hecho las que permiten determinar cuando se aplica el artículo 12 apartado 2, párrafo primero de la Directiva IVA, para saber si existen entregas separadas o una operación única.

En relación con la verificación de la corrección de la valoración practicada por la Administración Tributaria búlgara, procede a la interpretación del artículo 80.1 de la Directiva IVA, para saber si 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 recuerda la regla general que determina la base imponible en el IVA (artículo 73 Directiva): consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Por lo tanto, dicha contraprestación es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Ello significa que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.

El artículo 80, apartado 1, de la Directiva, al permitir la aplicación de la regla del valor de mercado, establece una excepción a la regla general prevista en el artículo 73, por lo que debe interpretarse en sentido estricto.

El objetivo del artículo 80, apartado 1, de la Directiva es prevenir el fraude o la evasión fiscales.

Ahora bien, como destacó la Abogada General en el punto 30 de sus conclusiones, cuando se suministran bienes o servicios a un precio artificialmente alto o bajo entre partes que disfrutaban 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.

Sin embargo, el Tribunal aclara 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. La dicción literal de la Sexta Directiva, art 11.A, apartado 6, confirma dicha interpretación: la excepción prevista «será aplicable únicamente a los casos siguientes».

De cuanto precede resulta 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 disfrutaban plenamente del derecho a deducción del IVA.

Por consiguiente, ... el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA 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 IVA, extremo que corresponde verificar al juez nacional.

En atención a dicha conclusión, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, interpretar y aplicar una disposición de Derecho interno en un sentido conforme con las exigencias del Derecho de la Unión y, si dicha interpretación conforme no es posible, abstenerse de aplicar cualquier disposición del Derecho interno contraria a estas exigencias.

Conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que

las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta.

El Tribunal confirma el efecto directo del artículo 80, apartado 1 de la Directiva porque ‘establece de modo inequívoco y exhaustivo los requisitos que deben concurrir para que un Estado miembro pueda establecer en su legislación la posibilidad de corregir la base imponible de una operación entre personas vinculadas’.

Por consiguiente, procede responder a la quinta cuestión en el asunto C621/10 y a la sexta cuestión en el asunto C129/11 que, en circunstancias como las de los litigios principales, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA 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.

